

**CORPO DE BOMBEIROS MILITAR DO DISTRITO FEDERAL
DEPARTAMENTO DE ENSINO, PESQUISA, CIÊNCIA E TECNOLOGIA
DIRETORIA DE ENSINO
CENTRO DE ESTUDOS DE POLÍTICA, ESTRATÉGIA E DOCTRINA
CURSO DE ALTOS ESTUDOS PARA OFICIAIS**

Maj. QOBM/Compl. **Wellington** Alves de Oliveira



**ABR: BENEFÍCIOS E DEASFIOS DA IMPLEMENTAÇÃO NO ATUAL
ESTÁGIO DA GR NO CBMDF**

**BRASÍLIA
2023**

Maj. QOBM/Compl. **Wellington** Alves de Oliveira

**ABR: BENEFÍCIOS E DEASFIOS DA IMPLEMENTAÇÃO NO ATUAL
ESTÁGIO DA GR NO CBMDF**

Monografia apresentada à Disciplina Elaboração do Projeto de Trabalho Final como requisito para conclusão do Curso de Altos Estudos para Oficiais do Corpo de Bombeiros Militar do Distrito Federal.

Orientador: CEL QOBM/Comb. **Jóston** Alves de Sousa

BRASÍLIA
2023

MAJ QOBM/Compl. **WELLINGTON ALVES DE OLIVEIRA**

**ABR: BENEFÍCIOS E DEASFIOS DA IMPLEMENTAÇÃO NO ATUAL
ESTÁGIO DA GR NO CBMDF**

Trabalho monográfico apresentado ao Centro de Estudos de Política, Estratégia e Doutrina como requisito para conclusão do Curso de Altos Estudos para Oficiais do Corpo de Bombeiros Militar do Distrito Federal.

Aprovado em: 09/05/2023

BANCA EXAMINADORA

Carla Simone da Silva Borges– Cel QOBM/Comb.
Presidente

André Telles Campos – Ten-Cel QOBM/Comb.
Membro

Benur Wanderley Miranda da Silva – Ten-Cel QOBM/RRM.
Membro

Jóston Alves de Sousa – Cel QOBM/RRM.
Orientador

TERMO DE AUTORIZAÇÃO PARA PUBLICAÇÃO

AUTOR: Major QOBM/Compl. Wellington Alves de Oliveira

TÍTULO: ABR: BENEFÍCIOS E DEASFIOS DA IMPLEMENTAÇÃO NO ATUAL ESTÁGIO DA GR NO CBMDF.

DATA DE DEFESA: 09/05/2023.

Acesso ao documento		
<input checked="" type="checkbox"/> Texto completo	<input type="checkbox"/> Texto parcial	<input type="checkbox"/> Apenas metadados
Em caso de autorização parcial, especificar a(s) parte(s) que deverá(ão) ser disponibilizadas:		

Licença
DECLARAÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO NÃO EXCLUSIVA O referido autor: a) Declara que o documento entregue é seu trabalho original, e que detém o direito de conceder os direitos contidos nesta licença. Declara também que a entrega do documento não infringe, tanto quanto lhe é possível saber, os direitos de qualquer outra pessoa ou entidade. b) Se o documento entregue contém material do qual não detém os direitos de autor, declara que obteve autorização do detentor dos direitos de autor para conceder ao CBMDF os direitos requeridos por esta licença, e que esse material cujos direitos são de terceiros está claramente identificado e reconhecido no texto ou conteúdo do documento entregue. Se o documento entregue é baseado em trabalho financiado ou apoiado por outra instituição que não o CBMDF, declara que cumpriram quaisquer obrigações exigidas pelo respectivo contrato ou acordo. LICENÇA DE DIREITO AUTORAL Na qualidade de titular dos direitos de autor da publicação, autorizo a Biblioteca da Academia de Bombeiro Militar disponibilizar meu trabalho por meio da Biblioteca Digital do CBMDF, com as seguintes condições: disponível sob Licença Creative Commons 4.0 International, que permite copiar, distribuir e transmitir o trabalho, desde que seja citado o autor e licenciante. Não permite o uso para fins comerciais nem a adaptação desta. A obra continua protegida por Direito Autoral e/ou por outras leis aplicáveis. Qualquer uso da obra que não o autorizado sob esta licença ou pela legislação autoral é proibido.

Wellington Alves de Oliveira
Major QOBM/Compl.

Dedico à minha família.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus, minha família, meu orientador, amigos de curso e aos instrutores e militares do CEPED.

RESUMO

O Presente trabalho teve como objetivo identificar os riscos e benefícios da adoção da abordagem da auditoria baseada em riscos (ABR) no âmbito do CBMDF em um momento em que a gestão de riscos ainda não está consolidada e a partir daí, propor a adoção mais adequada. Para tanto foi utilizada a metodologia da revisão integrativa que é uma espécie de revisão da literatura que permite ao pesquisador aproximar-se do problema que ele procura analisar, pois traça um panorama sobre a produção científica em que se pode analisar a evolução do tema ao longo do tempo, possibilitando oportunidades de pesquisa nas organizações. A amostra foi composta de 26 estudos em que apenas 6 eram de artigos publicados, os outros 20 eram de dissertações quase sempre oriundos de mestrado profissional em administração, o que demonstra a importância do tema para estudos organizacionais. Os achados permitiram levantar 16 fatores de benefícios e 6 de desafios, sendo que a maior parte dos estudos 66,66% entende como benefício principal da adoção da ABR o fato dela auxiliar na consolidação da gestão de riscos. Assim, foi proposto um manual de auditoria baseada em riscos para que a Corporação avalie os benefícios de sua implementação.

Palavras-Chaves: Adoção; Auditoria baseada em riscos; Gestão de riscos; Riscos.

ABSTRACT

The present work aimed to identify the risks and benefits of adopting the risk-based auditing (ABR) approach within the CBMDF at a time when risk management is not consolidated yet and from there, propose the most appropriate adoption. The integrative review methodology was used, that is a kind of literature review that allows the researcher to approach the problem he seeks to analyze, as it outlines an overview of the scientific production in which the evolution of the theme can be analyzed over the course of the year time, opening research opportunities in organizations. The sample consisted of 26 studies in which only 06 were published articles, other 20 were dissertations almost always originating from a professional master's degree in management, demonstrating subject's importance for organizational studies. Findings allowed raising 16 benefit factors and 6 challenges, and most of the studies, 66.66%, showed that the main benefit of adopting the ABR is the fact that it helps in the consolidation of risk management. Thus, a risk-based audit manual was proposed to Corporation assess the benefits of its implementation.

Keywords: Adoption; Risk-based Auditing; Risk Management; Risk.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Modelo COSO - IC	24
Figura 2 - Modelo COSO-IC para Modelo COSO-ERM	25
Figura 3 - Modelo COSO estratégia e Desempenho	27
Figura 4 - Modelo das Três Linhas de Defesa do CBMDF	30
Figura 5 - Fator Benefícios	52
Figura 6 - Fator Desafios	53

LISTA DE TABELA

Tabela 1 – Tabela Síntese	44
Tabela 2 - Consolidação dos achados	63
Tabela 3 - Benefícios	64
Tabela 4 - Desafios	64

SUMÁRIO

<i>RESUMO</i>	18
<i>LISTA DE FIGURAS</i>	11
<i>SUMÁRIO</i>	13
<i>1 INTRODUÇÃO</i>	12
1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA.....	14
1.3 JUSTIFICATIVA.....	15
1.4 OBJETIVOS.....	16
1.4.1 Objetivo geral.....	16
1.4.2 Objetivos específicos.....	16
1.5 HIPÓTESE.....	17
<i>2 REVISÃO DE LITERATURA</i>	18
2.1 Função de Auditoria Interna	18
2.2 Auditoria Interna no Setor Público	19
2.3 Auditoria do CBMDF	22
2.4 Gestão de Riscos	23
2.5 Gestão de Riscos no CBMDF.....	28
2.6 Auditoria Baseada em Riscos.....	32
2.7 Implementação da ABR no setor público	34
<i>3 METODOLOGIA</i>	38
3.1 Amostra	39
<i>4 RESULTADOS</i>	41
4.2 2a. Etapa: estabelecimento de critérios de inclusão e exclusão:	41
4.3 3a. Etapa: Identificação dos estudos pré-selecionados e selecionados:	42
4.4 4a. Etapa: Categorização dos estudos selecionados:.....	42
4.5 5a. Etapa: Análise e interpretação dos resultados:	50
4.5.1 Estudos que abordaram a ABR diretamente	51
4.5.2 Estudos que abordaram a ABR indiretamente	61
4.6 Diagnóstico da Auditoria do CBMDF	67
4.7 Proposta de implementação da abordagem da ABR	68

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	72
5.1 Recomendações	74
6 REFERÊNCIAS	75
7 DEFINIÇÃO DE TERMOS (Portaria 17/2019)	80
Anexo 01 – AMOSTRA	83
ANEXO 02 - PROPOSTA DE PORTARIA DE ADOÇÃO DA ABR	94
Apêndice 01 - Manual de Auditoria de Gestão Baseada em Riscos.....	96

1 INTRODUÇÃO

A evolução da Administração Pública brasileira durante todo o processo de redemocratização passou a exigir cada vez mais eficiência e efetividade das ações públicas para alcance dos seus objetivos. A compreensão da escassez de recursos na economia que causa a limitação da atuação governamental é essencial para entender a necessidade de controlar.

A ação do estado deve ser ampla e atingir o maior número de pessoas possíveis, por isso ela deve ser planejada e executada dentro de plano estratégico que minimize riscos e assegure o resultado pretendido. Assim, a função de controle passa a ter papel fundamental, pois permite que a administração acompanhe, avalie e corrija os rumos, quando necessário.

O aprimoramento da governança corporativa, que visa minimizar o conflito de interesse entre principal (sociedade) e agente (gestores públicos), de acordo com a Teoria da Agência, auxilia na diminuição da assimetria de informação, quando passa a cobrar mais transparência e responsabilidade dos atos públicos. Assim, a separação das funções de gestão e de controle é essencial para melhorar a divulgação aumentando a capacidade de controle, monitoramento e avaliação das atividades públicas. (INTOSAI, 2004).

Dentro desse papel surge a auditoria que nada mais é que exercer a função de controle de duas formas: externa, quando exercida de fora da organização e sem subordinação direta à mais alta gestão; e, interna, quando exercida dentro da estrutura organizacional da empresa. Assim, enquanto a primeira está associada a avaliação das demonstrações contábeis, a segunda apoia a gestão no alcance dos resultados.

Conforme Brito (2016), a partir de 2000, com a regulamentação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal fortaleceu-se o papel das unidades de auditoria interna em todos os órgãos públicos federais. Para ele, após a criação da Controladoria Geral da União (CGU) e o fortalecimento das auditorias internas nos órgãos públicos, o foco do controle passou a ser a gestão de riscos.

Assim, de acordo com a CGU (2017) a “Auditoria Interna Governamental, de acordo com a IN SFC no 03, de 2017, é uma atividade independente e objetiva de

avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização”. Ainda, de acordo com o órgão governamental, ela deve auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos.

Devem aplicar assim, uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

Para Pereira (2019) a função central da auditoria interna é a de prestação de aconselhamento imparcial para a alta gestão, além de avaliar riscos e controles. Dessa forma, conforme INTOSAI (2007) ela reduz o risco de erros, desperdícios ou procedimentos incorretos e o risco de não detectar tais problemas, além de fornecer credibilidade aos demonstrativos contábeis.

Internacionalmente, o Institute of Internal Auditors (IIA) desde 2004 exige a avaliação da gestão de riscos entre os objetivos da auditoria interna. Já no Brasil, no setor público brasileiro, começou a ser exigido em 2015, com a publicação da Instrução Normativa no 24/2015, que estabeleceu as diretrizes para planejamento, execução, comunicação e monitoramento nas atividades de auditoria interna no poder executivo federal.

A adoção de medidas para a implementação da gestão de risco passou a ser obrigatória após a publicação da Instrução Normativa Conjunta no 1/2016. Brito (2016) reconhece que o sucesso na implantação da auditoria baseada em riscos (ABR) está diretamente relacionada com a estrutura de gestão de riscos adotada na organização e com o nível e maturidade de gestão de riscos.

Assim, a obrigatoriedade de implementação da gestão de riscos existe desde 2015. O CBMDF tem adotado medidas efetivas para a implementação em sua totalidade. Contudo, devido a diversidade dos vários setores da Corporação, bem como problemas de recursos humanos, a adoção da abordagem da gestão de risco tem seguido cronograma específico dentro da possibilidade de implementação dos setores responsáveis.

Conforme visto em Brito (2016) a adoção da abordagem da Auditoria Baseada em Risco (ABR) teria seu sucesso atrelado a uma boa implementação da gestão de

riscos (GR), contudo é importante analisar os aspectos práticos que envolvem cada órgão e suas especificidades, pois a adoção da ABR no CBMDF poderia adiantar e auxiliar o processo de implementação da GR na corporação como um todo.

1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

Para Pereira (2019), cabe à alta administração implementar uma estrutura dinâmica e interrelacionada de controles internos formada por ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, comunicação e monitoramento, para estabelecer as estratégias e garantir a realização dos objetivos da organização. (INTOSAI, 2004).

É responsabilidade da alta gestão do CBMDF implementar a metodologia da gestão de riscos, e também, deve partir do alto comando a demanda da adoção da abordagem da auditoria baseada em risco, exigindo da Controladoria da Corporação a publicação dos atos normativos necessários à adoção e à capacitação dos militares envolvidos nas auditorias.

É importante observar que a implementação da Gestão de Riscos no CBMDF tem avançado bastante desde a publicação da política de riscos e do comitê de gestão de riscos. Frente a esse avanço, a abordagem da auditoria baseada em riscos não tem processo formal de adoção. Dessa forma, deve-se esclarecer que desde a publicação do Manual de Orientação Técnica da CGU (2017), ela é obrigatória para todos os órgãos de Auditoria Interna Governamental. Identificar os impactos que a sua adoção pode ter na gestão de riscos pode ajudar na formalização da ABR.

Assim, surge como problema de pesquisa:

Qual o melhor momento para a adoção da abordagem Auditoria Baseada em Riscos e quais os benefícios que o CBMDF pode obter com a implementação antecipada da ABR antes da completa implementação da gestão de riscos na Corporação?

1.3 JUSTIFICATIVA

A busca por uma administração pública eficiente é de responsabilidade de todos os gestores públicos, pois como responsáveis por recursos e bens públicos devem prestar contas de todos os seus atos. O princípio da accountability norteado pela Lei de Responsabilidade Fiscal bem como pela doutrina administrativa, exige uma atuação transparente, responsável e prestação de informação para as pessoas a quem esse serviço é prestado.

A evolução do controle social e a participação da população nos organismos não governamentais passaram a cobrar mais responsabilização daqueles gestores que não cuidam dos recursos públicos com a devida responsabilidade. Assim, cada vez mais os gestores têm sido multados, presos e destituídos dos seus direitos políticos por não atuarem de acordo com a expectativa da sociedade.

Como vimos anteriormente, a auditoria interna e externa, quando atuando no setor público, além de exercerem o controle regulatório sobre os atos dos gestores, também promovem a redução da assimetria entre principal e agente ao exigir a divulgação de informações necessárias ao exercício do controle social. Nessa perspectiva, a auditoria também está sob o escrutínio público de promover a eficiência em sua função. Assim, também deve observar o accountability em suas ações.

Outro problema comum enfrentado pelos órgãos de auditoria como um todo é a falta de recursos humanos para a execução das suas funções. Embora exista uma preferência por manter a gestão em detrimento do controle, cabe destacar que o endividamento público brasileiro atingiu mais de 80% PIB o que dificultará o aumento de despesas com pessoal para os próximos anos. Assim, os órgãos de controle devem promover a eficiência otimizando os recursos empregados no exercício da sua função.

Conforme Eulerich et al. (2015) e Pereira (2019) destacam que o modelo das Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles, criado pelo Instituto de Auditores Internos (IIA) (2013), permite os controles clássicos gerenciais de riscos (1a linha) sejam supervisionados e feita a gestão de riscos (2a linha) por uma função de apoio à gestão controle interno e a 3a linha que é a função de auditoria interna fica responsável por uma ampla e eficaz avaliação dos controles e da gestão de riscos.

A ABR conforme CGU (2017), permite que os órgãos de controle se concentrem cada vez mais nos principais riscos da organização, promovendo melhor eficiência nas auditorias realizadas, proporcionando um apoio mais adequado à gestão no alcance dos seus objetivos. Dessa forma, para uma estratégia de sobrevivência e de alinhamento às normas é importante que os órgãos de controle interno governamentais adotem a abordagem da Auditoria Baseada em Riscos a fim de promover maior eficiência na aplicação dos recursos disponíveis para essa função.

É importante ressaltar que a determinação da implementação da gestão de riscos é um ponto a ser observado pela alta administração do CBMDF. Contudo, ela não pressupõe a adoção da abordagem da Auditoria Baseada em Riscos. São pontos distintos e independentes que podem ser implementados sem a necessidade do outro, ambos obrigatórios. Portanto, é essencial identificar os benefícios e o momento em que a ABR deve ser adotada pela Corporação, pois pode auxiliar no processo de implementação da gestão de riscos ou atrapalhar e atrasar a implementação da GR.

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 Objetivo geral

Identificar benefícios e desafios da implementação da abordagem da Auditoria Baseada em Riscos na Auditoria do CBMDF.

1.4.2 Objetivos específicos

- Definir a função de auditoria interna e da auditoria no serviço público;
- Contextualizar a criação da Auditoria do CBMDF bem como seu funcionamento;
- Diagnosticar o atual estágio da Auditoria do CBMDF;
- Definir o que é Gestão de Riscos;
- Identificar o estágio de implementação de Gestão de Riscos do CBMDF;
- Conceituar a abordagem da Auditoria Baseada em Riscos e identificar os benefícios e riscos da sua implementação no setor público;

- Avaliar o momento ideal para a implementação da Auditoria Baseada em Riscos, propondo minuta de Instrução Normativa visando sua adoção pela Auditoria do CBMDF;

1.5 HIPÓTESE

Conforme visto em Pereira (2019) as pesquisas têm demonstrado que a gestão de riscos, muita das vezes, está relacionada com recursos regulatórios limitados e à baixa conformidade com as regulações existentes, enquanto a auditoria interna só tem contribuição efetiva para a avaliação dos riscos e controles quando exercida com independência funcional. Além disso, o autor afirma que órgãos com grande associação à GR apresentam baixa divulgação de provisões e passivos contingentes.

Na pesquisa de Brito (2016) verificou-se que as entidades em que a gestão de riscos não era madura, a adoção antecipada da ABR colaborou com a sua implantação, auxiliando na identificação, medição e priorização dos riscos. Já nas entidades em que a gestão de riscos já está consolidada, a adoção posterior da ABR certifica a direção da empresa se a estrutura disponibilizada para combater os riscos está atuando de forma razoável.

Assim, surge a hipótese:

“H1 - A adoção imediata da Auditoria Baseada em Riscos vai auxiliar na implementação da gestão de riscos no CBMDF”.

2 REVISÃO DE LITERATURA

A gestão de riscos tem procurado melhorar a eficiência e efetividade da ação governamental. Segundo Oliveira (2019), O gerenciamento de riscos tem sido apontado como crucial para a sustentabilidade das organizações nas últimas décadas. Nesse sentido, a Auditoria Baseada em Riscos constitui uma das formas de alinhar a atuação da auditoria interna ao processo de gerenciamento de riscos, permitindo que o foco dos trabalhos realizados esteja voltado para os principais riscos de uma organização não atingir seus objetivos.

Por isso, é importante alinhar a adoção da abordagem da ABR com a implementação da GR para maximizar os benefícios previstos para a gestão. Assim, foi feita na monografia uma contextualização sobre a função de auditoria interna, auditoria no serviço público, criação da auditoria do CBMDF, atuação da Auditoria do CBMDF, Gestão de Riscos, Auditoria Baseada em Riscos e implementação da ABR no setor público.

2.1 Função de Auditoria Interna

A Auditoria Interna é uma atividade realizada de forma independente e objetiva de garantia e consultoria, realizada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização de acordo com Attie (2007). Além disso, Pinho (2015) destaca que ajuda uma organização a atingir seus objetivos, por meio da avaliação e melhoria dos controles internos.

Corroborando com esse entendimento a Controladoria-Geral da União (CGU, 2017) por meio do Manual de Orientações Técnicas estabeleceu o seguinte:

- A Auditoria Interna Governamental, embora apresente muitas semelhanças com a Auditoria Independente, apresenta também suas especificidades. Entre elas, pode-se destacar:
- a) a obtenção e a análise de evidências relativas à utilização dos recursos públicos, a qual contribui diretamente para a garantia da accountability nas suas três dimensões, quais sejam: transparência, responsabilização e prestação de contas;
 - b) a contribuição para a melhoria dos serviços públicos, por meio da avaliação da execução dos programas de governo e da aferição do desempenho dos órgãos e das entidades no seu papel precípua de atender à sociedade;
 - c) a atuação com vistas à proteção do patrimônio público.

Nesse mesmo sentido e sob a perspectiva do sistema de controle interno, Pereira (2019) afirma que a principal função da auditoria interna é de prestação de aconselhamento imparcial para a alta gestão, além da avaliação de riscos e controles, ela também está apta para avaliar as tecnologias assegurando a eficácia do Sistema de Controle Interno – SCI.

Para o International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI, 2007) a auditoria interna como uma entidade independente e segregada da função responsável pelos controles internos da gestão reduz o risco de erros, desperdícios ou procedimentos incorretos e o risco de não detectar tais problemas (IIA, 2013; INTOSAI, 2007).

Portanto, conforme Pereira (2019), Cohen e Saaiag (2010), Christopher (2015) e com o IIA (2013), a auditoria interna contribui para a precisão dos trabalhos dos auditores e garante maior confiabilidade às informações divulgadas pelas organizações, criando um ambiente favorável ao gerenciamento, à avaliação e à divulgação de riscos.

2.2 Auditoria Interna no Setor Público

A regulação da auditoria interna no setor público de acordo com Oliveira (2019) vem desde a publicação do Decreto - Lei nº. 200/67, conforme caput do artigo 30 que estruturou a função de auditoria na forma de sistema, sujeito à orientação normativa, à supervisão técnica e à fiscalização de um órgão central, e em seu artigo 13 o legislador quer que o controle das atividades da Administração Federal deve ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos:

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

Assim, ainda de acordo com Oliveira (2019) as atividades desempenhadas pelo órgão de auditoria do poder executivo federal seriam uma parte das funções do

sistema de controle interno, no qual também se incluíam as atribuições dos agentes responsáveis pela primeira e segunda linhas de cada órgão e entidade.

Em 2001, a Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, estabelece a Secretaria Federal de Controle Interno como órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001). Hoje o comando da SFCI está a cargo da CGU que de acordo com sua própria definição é responsável pelas seguintes funções:

A Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão de controle interno do Governo Federal responsável por realizar atividades relacionadas à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio de ações de auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria.

A CGU também deve exercer, como Órgão Central, a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno e o Sistema de Correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando a orientação normativa necessária. Fonte: CGU (2021)

Segundo o órgão de controle interno federal a atividade de auditoria interna governamental é hoje uma atividade permanente, independente e objetiva que auxilia as organizações públicas a atingirem seus objetivos. A Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) é uma unidade pertencente à estrutura organizacional da CGU que é responsável pela Auditoria Interna Governamental no Poder Executivo Federal, pela Supervisão técnica sobre o Sistema de Controle Interno (SCI) e por atividades de controladoria. Sendo assim, cabe à CGU o papel de órgão central do SCI federal.

No âmbito do Distrito Federal, a lei nº 3.105 de 27 de dezembro de 2002– Cria a Corregedoria-Geral do Distrito Federal e institui o Sistema de Correição, Auditoria e Ouvidoria do Distrito Federal – SICA0 e depois foi alterada pela lei nº 3.163 de 03 de julho de 2003 – Altera a Lei nº 3.105, de 27 de dezembro de 2002, que institui Sistema de Correição, Auditoria e Ouvidoria do Poder Executivo do Distrito Federal – SICA0 e o Sistema de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira, Contábil e Patrimonial do Poder Executivo do Distrito Federal- SIPOA.

Compete à Controladoria-Geral do Distrito Federal – CGDF, órgão especializado e central do sistema de controle interno, superior do sistema de correição e de gestão de ouvidoria, assegurar a boa e regular aplicação dos recursos públicos; coordenar o sistema de controle interno do DF; promover a transparência dos atos de gestão pública e dos dados relativos ao patrimônio público no DF;

promover as ações de incentivo à realização do controle social da gestão pública e de prevenção e combate à corrupção, desvios e improbidade administrativa; coordenar as ações correcionais no âmbito do Poder Executivo; coordenar as ações do Sistema de Gestão de Ouvidoria do DF; e, coordenar projetos e ações de governança e compliance. (CGDF, 2023).

A CGDF teve seu regimento interno aprovado pelo Decreto nº 39.824, de 15 de maio de 2019 que foi alterado pelos Decretos nº 40.508, de 11 de março de 2020 e nº 42.830, de 17 de dezembro de 2021. Sua definição é de órgão especializado da administração direta, com status de Secretaria de Estado, e teve sua estrutura criada por meio do Decreto nº 36.236/2015, revogada pelo Decreto nº 39.610/2019 e alterada pelo Decreto nº 40508, de 11 de Março de 2020.

Além da competência como órgão central do SCI-DF a CGDF também exerce a supervisão, tratamento e orientação dos dados e das informações publicadas no Portal da Transparência, para o controle social do cidadão; supervisão e coordenação do sistema de controle interno na apuração de indícios de irregularidades administrativas; correição administrativa; supervisão e coordenação dos serviços das ouvidorias públicas do DF; defesa do patrimônio público e transparência; e, coordenação de projetos e ações de governança e compliance. (CGDF, 2023).

Não há diferença entre a visão do órgão federal e distrital quanto à função de auditoria interna governamental. Assim, a CGU (2017) define auditoria interna governamental como:

A Auditoria Interna Governamental, de acordo com a IN SFC no 03, de 2017, é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. (SFC, 2011)

O CBMDF está sujeito à fiscalização dos dois órgãos de controle interno: ao da União por ter um orçamento público em que 99% da fonte de recursos tem origem na União por meio do Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF); e ao da Distrito Federal, por ser parte da estrutura do ente federativo. Sendo assim, a Controladoria do CBMDF está subordinada horizontalmente aos dois órgãos de controle, devendo

prestar contas das suas ações e adequar suas atividades de auditoria às suas determinações. E nesse sentido, deve observar a Instrução Normativa nº 24/2015, que estabeleceu as diretrizes para planejamento, execução, comunicação e monitoramento nas atividades de auditoria interna no poder executivo federal e instituiu a abordagem da Auditoria Baseada em Riscos.

2.3 Auditoria do CBMDF

A Auditoria do CBMDF foi instituída sob a forma atual a partir da publicação da Portaria nº 27, de 29 de abril de 2011, no Boletim Geral nº 082, de 02 de maio de 2011 (Regimento Interno Controladoria), que foi a regulamentação do Artigo 14 do Decreto nº 7.163, de 29 e abril 2010.

A Portaria nº 24, de 25 de novembro de 2020 publicada no Suplemento ao BG 223, de 1º de dezembro de 2020 aprovou o Regimento Interno do Corpo de Bombeiros Militar do Distrito Federal e revogou todos os outros normativos nesse sentido. Assim, em seu Artigo 85 estabeleceu como competência da Auditoria:

Art. 85. À Auditoria, além das atribuições previstas no art. 78, compete:

- I - Supervisionar, fiscalizar, analisar e avaliar a administração orçamentária, financeira, contábil, patrimonial, de pessoal e operacional da Corporação;
- II - Elaborar o plano anual de auditoria em conformidade com as diretrizes estabelecidas pela Controladoria;
- III - acompanhar e controlar procedimentos administrativos relativos às tomadas de contas;
- IV - Buscar a inter-relação entre ações de controle, inclusive processos disciplinares e inquéritos militares;
- V - Examinar inventários e processos de tomada de contas de agente de material, dos ordenadores de despesas e demais responsáveis por bens e valores públicos da Corporação, certificando a sua regularidade;
- VI - Coordenar, dirigir e controlar o cumprimento das recomendações, diligências e decisões exaradas pelos órgãos de controle interno e externo.

Embora a regulamentação tenha ocorrido já sob a obrigatoriedade de incluir a avaliação de riscos em suas análises, somente nas competências da Seção de Auditoria de Governança Institucional (SAGIN) artigo 89 é que o termo riscos é citado:

Art. 89. À Seção de Auditoria de Governança Institucional, além das atribuições constantes no art. 79, compete:

- I - Avaliar e assessorar a gestão do CBMDF na busca pela eficiência, eficácia e efetividade dos controles internos e no cumprimento dos objetivos estratégicos, por meio de:*
 - a) acompanhamento e controle do mapeamento de processos;*

- b) estabelecimento de parâmetros de referência relacionados ao custo/benefício na aplicação dos recursos institucionais;
- c) análise e controle das metas estabelecidas nos indicadores institucionais, propondo ações de melhoria;
- d) controle e fiscalização da gestão de riscos, avaliando e sugerindo alteração na metodologia adotada pela Corporação;**

Nesse sentido, percebe-se que a abordagem da Auditoria Baseada em Riscos ainda não foi sedimentada pelo órgão de controle interno da Corporação. Assim, é necessário identificar os benefícios que a ABR pode gerar para a Auditoria do CBMDF, a partir do momento da sua adoção.

2.4 Gestão de Riscos

A literatura sobre controle interno mostra que ele serve como aliado à gestão de todas as organizações e a partir daí, torna-se quase impossível encontrar uma gestão bem avaliada sem uma estrutura de SCI forte e eficiente. Para o INTOSAI (2004) o controle interno é uma estrutura que funciona como um processo integral, realizado por todos dentro da entidade para tratar os riscos e fornecer razoável segurança de que os envolvidos perseguirão os objetivos traçados pela alta administração. Assim os objetivos principais de um SCI é garantir:

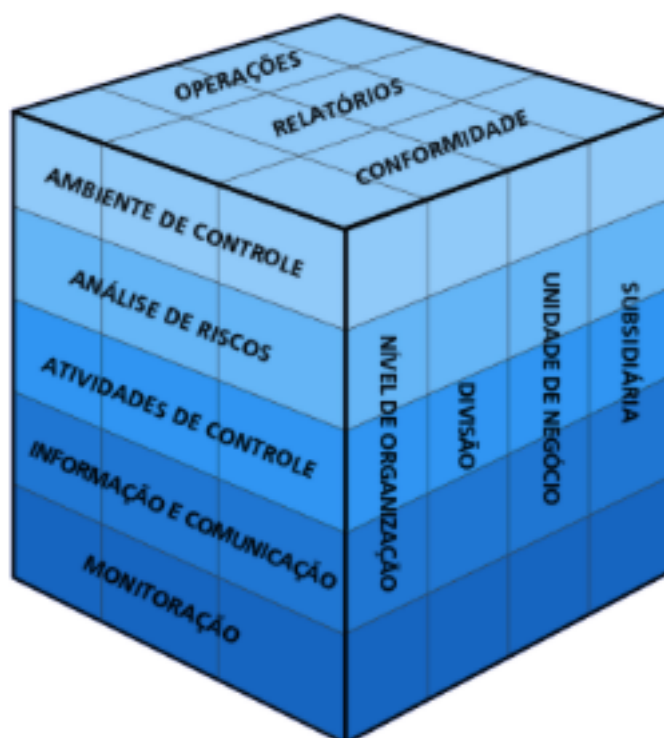
- a) Execução de operações ordenadas de forma ética, econômica, eficiente e eficaz;
- b) Cumprimento das obrigações frente à prestação de contas;
- c) Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- d) Salvaguarda dos recursos contra a perda, mau uso e danos.

Martins (2020) afirma que na década de 1990 com muitos escândalos de corrupção corporativa no setor privado e a falta de aderência às normas de SCI pelo setor público em que muitos desvios de recursos foram identificados, surgiu a necessidade de avaliar e melhorar a implementação dos controles internos. Nesse papel, ganhou destaque o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), uma instituição privada sem fins lucrativos que foi criada para “ajudar as organizações a melhorar o desempenho desenvolvendo uma liderança de pensamento que aprimora o controle interno, o gerenciamento de riscos, a governança e a dissuasão de fraudes”. (COSO, 2017).

O COSO não estabelece regras de controle interno, mas emite normas gerais de SCI de alto padrão que busca auxiliar as organizações a diminuir riscos e custos de operação. Assim, elas podem adotar as normas do COSO e torná-las obrigatórias, ou elaborar normas próprias a partir do padrão do comitê. O TCU é signatário do COSO e segue os padrões emitidos por ele. Assim, os órgãos e entidades sob a fiscalização deste Tribunal devem observar os padrões COSO na sua gestão institucional.

Em 1992, visando auxiliar o desenvolvimento dos controles internos, o comitê emitiu o *framework* COSO I, em que instituiu o modelo de avaliação de controles internos com foco na integração entre demonstrações contábeis e controle interno. Segundo o TCU (2022), esse modelo é representado por um cubo (figura 01) no qual as três faces visíveis representam: i) tipos de objetivos; ii) níveis da estrutura organizacional e iii) componentes.

Figura 1 - Modelo COSO - IC



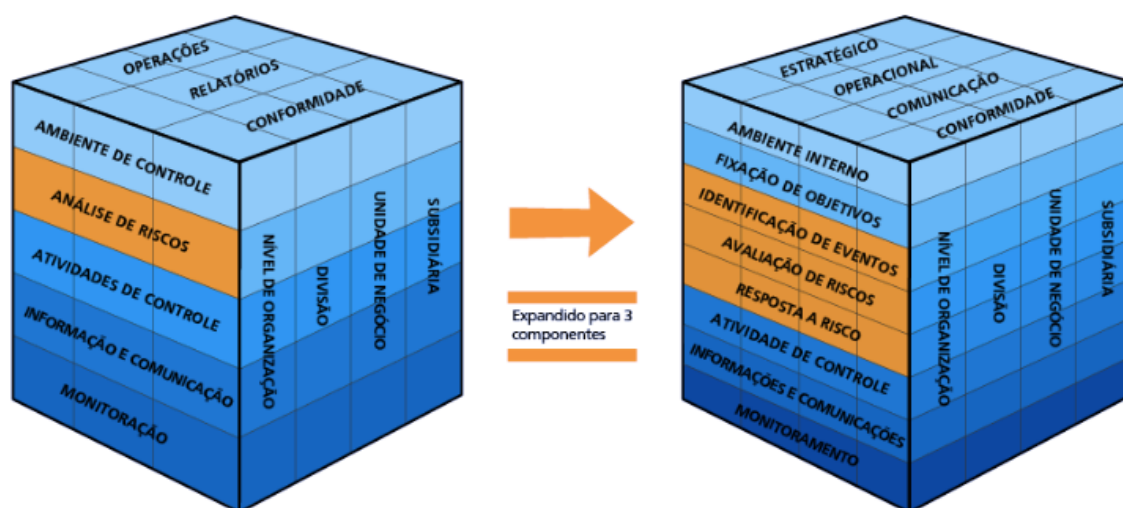
Fonte: Adaptado de COSO I (TCU, 2018)

Em um processo de melhoria, e visando integrar o risco e controles internos em 2004, o comitê emitiu o *Risk Management — Integrated Framework*, COSO II, que

foi atualizado em 2017 com a emissão do “*Enterprise Risk Management–Integrating with Strategy and Performance,*” que trouxe a importância de se considerar o risco na estratégia e no desempenho.

Assim, para o COSO II, o TCU (2022) afirma que o modelo COSO-ERM orienta a aplicação de um processo de gestão de riscos corporativos, incorporando e aprimorando o modelo COSO-IC pela inclusão de componentes e elementos adicionais que asseguram a realização de todas as atividades necessárias conforme abaixo:

Figura 2 - Modelo COSO-IC para Modelo COSO-ERM



Fonte: Adaptado de DELOACH (2014) e TCU (2018)

Segundo Martins (2020), apesar da emissão do COSO I, os escândalos de corrupção não pararam no início do século fazendo com que o comitê emitisse o COSO II voltado para a gestão de riscos e ampliasse a o alcance dos controles internos. Assim, conforme oTCU (2017) a gestão de riscos deve ser feita em oito componentes básicos: ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta aos riscos, atividade de controle, informação e comunicação e monitoramento. O risco foi então definido como a possibilidade de que um evento ocorra e afete adversamente a realização dos objetivos. (TCU, 2017).

Segundo o COSO II (2004) toda atividade humana envolve riscos que interfere no alcance dos objetivos. Para o TCU (2017) em uma organização pública

esses riscos são decorrentes da própria natureza da atividade que estão relacionados a “realidades emergentes, de mudanças nas circunstâncias e nas demandas sociais, da própria dinâmica da administração pública, bem como da necessidade de mais transparência e prestação de contas e de cumprir variados requisitos legais e regulatórios.”

Assim, no Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos (TCU, 2017) a gestão de riscos na administração pública consiste em “gerenciar riscos, identificando-os, analisando-os e, em seguida, avaliando se eles devem ser modificados por algum tratamento, de maneira a propiciar segurança razoável para que os objetivos sejam alcançados.” Quando implementada e aplicada de forma sistemática, estruturada e oportuna dá suporte à tomada de decisão propiciando a correta alocação de recursos, melhorando a eficiência e a eficácia na oferta de serviços públicos. Entrega accountability a sociedade.

Foi publicado no Diário Oficial da União em 10 de maio de 2016 a IN conjunta no. 01 que trata sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal e estabeleceu os objetivos da gestão de risco:

Art. 15. São objetivos da gestão de riscos:

- I - assegurar que os responsáveis pela tomada de decisão, em todos os níveis do órgão ou entidade, tenham acesso tempestivo a informações suficientes quanto aos riscos aos quais está exposta a organização, inclusive para determinar questões relativas à delegação, se for o caso;
- II - aumentar a probabilidade de alcance dos objetivos da organização, reduzindo os riscos a níveis aceitáveis; e
- III - agregar valor à organização por meio da melhoria dos processos de tomada de decisão e do tratamento adequado dos riscos e dos impactos negativos decorrentes de sua materialização.

Por fim, o TCU (2018) estabeleceu que a gestão de riscos compreende:

- A gestão de riscos compreende todas as atividades coordenadas para dirigir e controlar uma organização no que se refere ao risco. Não é uma atividade autônoma, separada das demais, mas sim parte de todos os processos organizacionais, incluindo o planejamento estratégico, os projetos e processos de gestão em todos os níveis da organização (ABNT, 2009). É parte integrante e indissociável das responsabilidades administrativas e inclui atividades como:
- a) estabelecer o ambiente apropriado, incluindo a estrutura para gerenciar riscos;
 - b) definir, articular e comunicar os objetivos e o apetite a risco;

- c) identificar potenciais ameaças ou oportunidades ao cumprimento dos objetivos;
- d) avaliar os riscos (i.e., determinar o impacto e a probabilidade da ameaça se materializar);
- e) selecionar e implantar respostas aos riscos, por meio de controles e outras ações;
- f) comunicar as informações sobre os riscos de forma consistente em todos os níveis;
- g) monitorar e coordenar os processos e os resultados do gerenciamento de riscos; e
- h) fornecer avaliação (assurance) quanto à eficácia com que os riscos são gerenciados. (ABNT, 2009; IIA, 2009a).

Em 2017, o COSO revisou o modelo COSO II de 2004, adotando o título provisório “*Alinhando Risco com Estratégia e Desempenho*” em que foi destacada a importância do gerenciamento de riscos na definição e na execução da estratégia e no gerenciamento do desempenho organizacional, proporcionando maior alinhamento às expectativas em torno das responsabilidades da governança e da alta administração no cumprimento das suas obrigações de *accountability*. (TCU, 2018).

Figura 3 - Modelo COSO estratégia e Desempenho



Fonte: TCU (2018).

O objetivo do novo modelo é melhorar a integração da gestão de riscos com a gestão do desempenho, pois permite explorar como o gerenciamento de riscos vai apoiar a identificação e avaliação de riscos que impactam a implementação da estratégia e o alcance dos objetivos da organização.

Assim, o intuito da implementação da GR seria exatamente agregar valor à gestão, buscando minimizar o risco do não alcance dos objetivos, diminuindo o custo da gestão para a sociedade e garantindo a existência da própria função pública. Sendo que todos os órgãos que recebem recursos do orçamento da União devem observar as determinações ao Governo Federal sob fiscalização da CGU quanto do TCU.

2.5 Gestão de Riscos no CBMDF

Com a publicação da Portaria 17, de 9 de julho de 2019, publicada no BG nº 127, de 10 de julho de 2019, instituiu-se a Política de Gestão de Riscos do Corpo de Bombeiros Militar do Distrito Federal – CBMDF, que teve como premissa o alinhamento ao Planejamento Estratégico do Governo do Distrito Federal 2016-2019 e ao Plano Estratégico do CBMDF 2017-2024.

Tem como objetivo estabelecer os princípios, as diretrizes, as responsabilidades e o processo de gestão de riscos no CBMDF, com vistas à incorporação da análise de riscos à tomada de decisão, em conformidade com as boas práticas de governança adotadas no setor público.

O artigo 16 estabelece que o processo de Gestão de Riscos e seus atores serão organizados dentro do Modelo de Três Linhas, que permite a identificação de estruturas e processos que viabilizam o atingimento dos objetivos e promovem uma forte governança e gerenciamento de riscos. Destaque ainda para os parágrafos de 1 a 3 em que estabelecem as linhas:

§1º O modelo tratado no caput, objeto do Anexo Único desta Portaria, foi adaptado do The Institute of Internal Auditors – The IIA, sendo aplicável a todas as organizações do setor público e privado.

§2º O referido modelo é apresentado como referência pelos seguintes órgãos de controle:

I – O Comitê Interno de Governança, com atribuições descritas no art. 10, é o ente superior do Corpo Administrativo;

II – O Comitê de Gestão de Riscos do CBMDF, com atribuições descritas no art. 11, pertence ao Corpo Administrativo, sendo o responsável pelo processo de Gestão e Riscos;

III – **os Proprietários dos Riscos dos processos organizacionais, com atribuições descritas no art. 14, encontram-se na primeira Linha de Defesa, onde os controles internos são desenvolvidos como sistemas e processos sob sua orientação e responsabilidade;**

IV – **Os bombeiros militares, com atribuições descritas no art. 15, encontram-se na primeira Linha de Defesa e são responsáveis**

pela gestão operacional e implementação dos controles internos dos riscos nos processos rotineiros;

V – O Núcleo de Gestão de Riscos, com atribuições descritas no art. 12, encontra-se entre os entes da Gestão na segunda Linha de Defesa e representa o suporte metodológico do processo de Gestão de Riscos;

VI – Os Subcomitês de Gestão de Riscos, com atribuições descritas no art. 13, encontram-se entre os entes da Gestão na segunda Linha de Defesa e executam as ações de Gestão de Riscos dos seus respectivos processos organizacionais, cumprindo a Política de Gestão de Riscos e garantindo que a primeira linha funcione como pretendido no que diz respeito à gestão de riscos e controles;

§ 3º A auditoria interna é exercida pela Auditoria do CBMDF, encontrando-se na terceira Linha de Defesa, sendo responsável por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão havidos em primeira linha ou camada de defesa, e da supervisão dos controles internos havidos em segunda linha ou camada de defesa. (NR)

No artigo 16-B são definidas as referências técnicas para a gestão de riscos as normas ABNT NBR ISO 31000:2018, ABNT ISO 19001:2011 agregadas ao COSO 2017 - Controles Internos – Estrutura Integrada. Na concepção da Corporação: Risco é o efeito da incerteza sobre os objetivos da organização. (ABNT, 2009b).

Em 21/08/2020 foi instituído pela Portaria nº 15 o Comitê de Gestão de Riscos do CBMDF com a seguinte composição:

- I – Subcomandante-Geral – presidente;
- II – Chefe do Estado-Maior-Geral – membro;
- III – Chefe do Departamento de Recursos Humanos – membro;
- IV – Chefe do Departamento de Administração Logística e Financeira – membro;
- V – Chefe do Departamento de Ensino, Pesquisa, Ciência e Tecnologia – membro;
- VI – Chefe do Departamento de Segurança contra Incêndio – membro;
- VII – Subcomandante-Operacional – membro;
- VIII – Chefe do Estado-Maior Operacional – membro;
- IX – Comandante do Centro de Comunicação Social – membro consultivo;
- X – Comandante do Centro de Inteligência – membro consultivo;
- XI – Chefe da Seção de Gestão Estratégica e Projetos, do Estado-Maior-Geral – secretário.

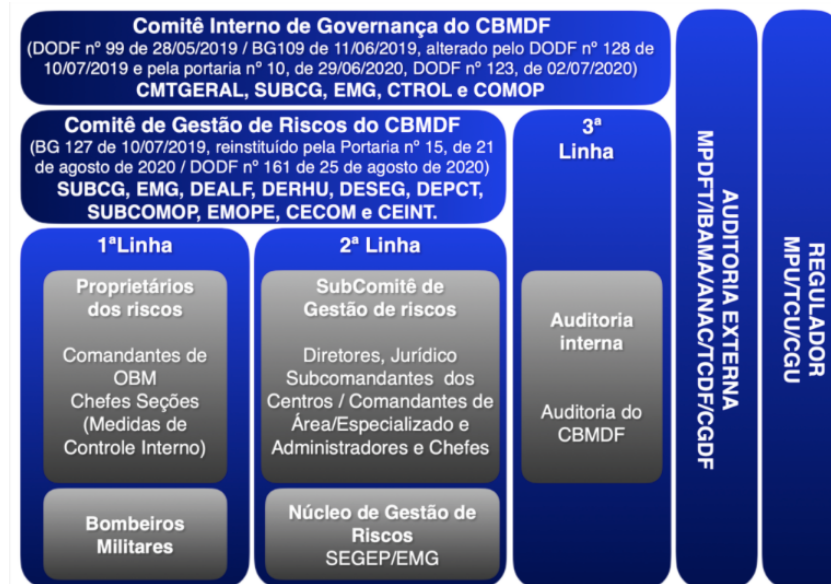
Os trabalhos do comitê geraram os seguintes documentos, provando uma certa maturação da gestão de riscos:

- 1ª Reunião do Comitê de Gestão de Riscos do CBMDF - ATA Doc. SEI/GDF 27855798 publicada no processo SEI 00053-00075835/2019-71.

- 2ª Reunião do Comitê de Gestão de Riscos do CBMDF - ATA Doc. SEI/GDF 31783085 publicada no processo SEI 00053-00075835/2019-71.
- 3ª Reunião do Comitê de Gestão de Riscos do CBMDF - ATA publicada no ANEXO I BG-095-21mai2020.
- 4ª Reunião do Comitê de Gestão de Riscos do CBMDF - ATA publicada no ANEXO III BG-098-26mai2020.
- 5ª Reunião do Comitê de Gestão de Riscos do CBMDF - ATA publicada no ANEXO VII BG-221-26nov2020.
- 6ª Reunião do Comitê de Gestão de Riscos do CBMDF - ATA publicada no ANEXO II BG-047-11mar2021.
- 7ª Reunião do Comitê de Gestão de Riscos do CBMDF - ATA publicada no ANEXO IX BG-087-10mai2021.
- 8ª Reunião do Comitê de Gestão de Riscos do CBMDF – ATA publicada no ANEXO XI BG-186-01out2021.
- 9ª Reunião do Comitê de Gestão de Riscos do CBMDF - ATA publicada no ANEXO III BG-212-12nov2021.
- 10ª Reunião do Comitê de Gestão de Riscos do CBMDF – ATA publicada no ANEXO II BG-046-09mar2022.
- 11ª Reunião do Comitê de Gestão de Riscos do CBMDF – ATA publicada no ANEXO I BG-094-20mai2022.
- 12ª Reunião do Comitê de Gestão de Riscos do CBMDF – ATA publicada no ANEXO VII BG-169-12set2022
- 13ª Reunião do Comitê de Gestão de Riscos do CBMDF - ATA publicada no ANEXO III BG-221-02dez2022.

O modelo das três linhas da corporação ficou estabelecido conforme figura 01:

Figura 4 - Modelo das Três Linhas do CBMDF



Fonte: Alteração da Política de Gestão de Riscos do CBMDF (Suplemento BG – 228 de 08dez2021)

Segundo o TCU (2018) esse modelo não constitui uma metodologia de gestão em si, mas uma abordagem simples e eficaz para melhorar a comunicação e a conscientização sobre os papéis e as responsabilidades essenciais de gerenciamento de riscos e controles, independentemente do tamanho, função ou maturidade dos riscos. Assim o Tribunal define as funções da seguinte maneira (TCU, 2018):

Funções que gerenciam e têm propriedade de riscos: a gestão operacional e os procedimentos diários de controles constituem a primeira linha de defesa no gerenciamento de riscos. A gestão operacional serve naturalmente como a primeira linha de defesa, porque os controles são desenvolvidos como sistemas e processos sob sua orientação e responsabilidade. É nesse nível que se identificam, avaliam e controlam riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos e garantindo que as atividades estejam de acordo com as metas e objetivos.

Funções que supervisionam riscos: a segunda linha de defesa é constituída por funções estabelecidas para garantir que a primeira linha funcione como pretendido no tocante ao gerenciamento de riscos e controles. As funções específicas variam muito entre organizações e setores, mas são, por natureza, funções de gestão. Seu papel é coordenar as atividades de gestão de riscos, monitorar riscos específicos (funções de compliance ou de conformidade), ajudar a desenvolver controles e ou monitorar riscos e controles da primeira linha de defesa;

Funções que fornecem avaliações independentes: a auditoria interna constitui a terceira linha de defesa no gerenciamento de riscos, fornecendo avaliações (asseguração) independentes e objetivas sobre os processos de gerenciamento de riscos, controle e governança aos órgãos de governança e à alta administração, abrangendo uma grande variedade de objetivos (incluindo eficiência e eficácia das operações; salvaguarda de ativos; confiabilidade e a integridade dos processos de reporte; conformidade com leis e regulamentos) e elementos da

estrutura de gerenciamento de riscos e controle interno em todos os níveis da estrutura organizacional da entidade.

O que garante a independência da Auditoria Interna do CBMDF é o fato de ser um órgão de assessoria do Comandante-Geral, não subordinado a outros setores da corporação. Tal fato permite que ela atue no auxílio da avaliação dos riscos institucionais.

2.6 Auditoria Baseada em Riscos

A abordagem da Auditoria Baseada em Riscos é uma metodologia que associa a auditoria interna ao arcabouço global de gestão de riscos de uma organização, que possibilita que a Auditoria Interna dê garantia à alta gestão de que os riscos estão sendo gerenciados de maneira eficaz em relação ao apetite por riscos. (BALDISSERA; GOULARTE, 2019).

Segundo a CGU (2019) a ABR é um conjunto de processos, abordagens e metodologias que buscam focar o trabalho naquilo que realmente importa para a entidade, ou ainda, como uma metodologia que fornece garantia de que o arcabouço de gestão de riscos está operando conforme requerido pelo conselho.

Para Pinho e Bezerra (2016) a auditoria tradicional era baseada em controles voltados para a verificação das ações estabelecidas e cumprimento das normas. Depois evoluiu e passou a ser baseada em processos, direcionada à identificação de irregularidades, onde se tinha a ênfase nos controles operacionais. Na terceira fase, passou a focar nos riscos.

Dentro dessa abordagem, os auditores que trabalham com ABR devem conhecer de forma abrangente as instituições as quais irão trabalhar, pois cada organização tem características próprias e específicas, sendo essa meta que o auditor deve avaliar em relação ao alcance ou não pela corporação. (PINHO; BEZERRA, 2016)

Maia e Oliveira (2019) destacam que a abordagem da Auditoria Baseada em Riscos auxilia na eficiência do sistema de controle interno e na atuação eficaz da auditoria interna, melhorando as ações executadas na organização e diminuindo a

probabilidade de ocorrência de irregularidades. Dessa forma, garante à alta administração que o gerenciamento dos riscos está sendo realizado de forma eficaz.

Corroborando com esse entendimento Baldissera e Goularte (2019) afirmam que a ABR tem por objetivo central identificar os riscos mais significativos dentro de uma entidade, priorizando as áreas onde foram detectadas as maiores falhas nos controles e fornecendo um olhar para o futuro, diferente da Auditoria Interna tradicional que é centrada no passado. Nesse sentido, a abordagem de riscos é uma metodologia que associa Auditoria Interna com a estrutura da Gestão de Riscos da entidade possibilitando avaliar os riscos, planejar as auditorias e apontar as providências necessárias. Por fim, a ABR não se trata de auditar os riscos, mas sim das respostas adotadas pela alta administração.

Conforme visto em Maeda (2021) a ABR busca direcionar o foco no trabalho, a fim de avaliar as tendências e as condições que a entidade possui para atingir seus resultados. O objetivo principal seria identificar os riscos mais significativos dentro de uma entidade, priorizando as áreas a serem auditadas e colocando à prova os controles mais importantes da organização.

Assim, para que alcance a efetividade a ABR precisa que a organização estabeleça objetivos apropriados e que os processos estejam adequados para identificar, avaliar e manejar os riscos que causam impactos nos seus objetivos. O resultado final de cada trabalho de auditoria é assegurar que os riscos sejam gerenciados dentro de níveis aceitáveis. (MAEDA, 2021).

Para Pinho e Bezerra (2015) e para Brito et al. (2017), quanto aos benefícios da auditoria baseada em risco, podemos citar a utilização do enfoque top-down, que significa “de cima para baixo”, o qual possibilita que a auditoria realize uma análise estratégica e tática dos negócios e dos objetivos da entidade, proporcionando um alto grau de valor para a auditoria, possibilitando uma visão integrada da instituição em detrimento de uma visão departamentalizada.

Brito (2016) afirma que é na gestão de risco a auditoria interna é responsável por: avaliar os processos de gerenciamento de risco; assegurar que os riscos estão sendo avaliados corretamente; avaliar os relatórios sobre key risks (chaves de risco); revisar e acompanhar o gerenciamento dos key risks; facilitar a identificação e

avaliação de riscos; treinar a gerência para responder aos riscos; consolidar as diversas informações sobre riscos; promover o estabelecimento e manutenção de processos de gestão de risco.

Além disso, Brito (2016) aponta que não é competência da auditoria: fixar os níveis de risco aceitáveis; impor processos de gestão de risco; representar a gerência em relação a riscos; tomar decisões em relação a aceitar riscos; e responsabilizar-se pela gestão de riscos.

Por último, é importante que a entidade que procura adotar a ABR tenha implementado ou esteja implementando a Gestão de Riscos para que possa maximizar os benefícios da sua adoção. Contudo, conforme apresentado em Pinho e Bezerra (2015), a adoção antecipada da ABR agiliza a implementação da Gestão de Riscos.

2.7 Implementação da ABR no setor público

Conforme visto em CGU (2019) e Maia e Oliveira (2019) a atuação dos órgãos públicos através dos sistemas de controle interno não pode se limitar à detecção e relato de descumprimento de critérios normativos, mas deve atuar preventivamente para evitar desperdícios de bens e recursos públicos. Dessa forma, as instituições públicas devem ter auditorias com caráter preventivo que foquem nos riscos buscando o aperfeiçoamento da administração.

Na pesquisa realizada por Maeda (2021), apesar das poucas publicações sobre auditoria baseada em riscos, os estudos sobre governança, gestão de riscos e controles internos no setor público no Brasil vêm se destacando nos últimos anos. Assim, para o Planejamento Baseado em Risco, a auditoria interna passa a considerar as estratégias e objetivos da organização, consultando o planejamento estratégico, levantando as expectativas da alta administração sobre as áreas de maiores riscos e sua aceitação.

É importante conhecer a estrutura da organização bem como seus objetivos para definir os macroprocessos e temas a serem auditados. A avaliação da maturidade da gestão de riscos é o grau em que a organização está formalizada com

relação ao gerenciamento de riscos, se os processos de gestão de riscos existem e estão integrados aos processos de gestão. (Maeda, 2021)

A auditoria deve selecionar seus trabalhos com base em risco. Porém, caso a implementação não tenha ocorrido ou esteja incompleta, ela pode selecionar os trabalhos de auditoria a partir da identificação e da avaliação de riscos realizada por ela própria.

Pinho e Bezerra (2016) avaliaram o processo de implantação da ABR SEBRAE-CE e verificaram que o projeto foi estruturado em etapas, visto que toda a estrutura interna da entidade foi modificada de diversas formas e se viu necessária a implantação gradual do novo método. Assim, pode-se citar com passos a capacitação dos Auditores Internos, exposição de motivos sobre as mudanças aos altos gestores a fim de mitigar resistência e também:

- a) Treinamento dos auditores na metodologia no SEBRAE Nacional;
- b) Comunicação do projeto aos Diretores e articuladores, por meio de palestra de sensibilização; elaboração do documento “Entendimento do negócio”;
- c) Entrevista com os articuladores selecionados sobre os riscos estratégicos;
- d) Mapeamento dos riscos estratégicos da Entidade; realização de um workshop com os articuladores para votação do impacto, probabilidade e ambiente de controle;
- e) Preenchimento de questionário do ambiente de controle pelos Diretores; Categorização dos riscos de acordo com o dicionário padrão;
- f) Elaboração do linking matriz, avaliação da complexidade (visão da Auditoria) e classificação por criticidade do processo; Mapeamento do SEBRAE/CE em processos auditáveis;
- g) Apresentação do Sumário executivo à Diretoria, bem como as perspectivas para a 2ª etapa do projeto. Inicialmente, nesta etapa, buscaram-se identificar os eventos, externos ou internos, que podem impactar, ou até mesmo inviabilizar, os objetivos estratégicos da Organização.
- h) Esta etapa de avaliação dos riscos do negócio é importante, uma vez que a partir desta serão priorizados os processos operacionais da organização para os trabalhos de Auditoria Interna.

Dentre as vantagens da implementação da ABR os autores destacam: atuação preventiva em relação aos riscos da empresa, podendo ser tratados antes; foco nas causas e não nas consequências; padronização do método de trabalho nas unidades dos sistemas, proporcionando a troca de experiências entre auditores do Sistema Sebrae (PINHO; BEZERRA, 2016).

Além deles, Maia e Oliveira (2019) afirmam que a ABR facilita que o sistema de controle interno seja eficiente, auxilia para uma atuação eficaz da auditoria interna, melhorando as ações executadas na organização e diminuindo a probabilidade de ocorrência de irregularidades. Os autores apontam ainda que alguns estudos vêm se dedicando a demonstrar como a abordagem dos riscos pode contribuir para minimizar os riscos organizacionais, abrangendo diversas áreas, e comprovando o quanto essas práticas podem auxiliar para o aprimoramento da gestão e suscitando melhores resultados para alcance dos objetivos da entidade:

Pommerening e Bencke (2011) realizaram uma pesquisa a fim de evidenciar quais as vantagens que a auditoria baseada em riscos pode trazer para a gestão da Cooperativa Agroindustrial Alfa de Chapecó (SC) frente à auditoria interna convencional. Para isso os autores utilizaram uma pesquisa exploratória e descritiva, visto que buscou explorar os termos e conceitos utilizados descrevendo os aspectos diferenciais da ABR em relação à auditoria convencional (AC). Como resultados, verificaram que além de conceder uma nova “roupagem” para a atividade de auditoria, a ABR preenche as lacunas deixadas pela auditoria convencional no que concerne aos resultados dos trabalhos realizados.

Silva (2015) realizou um estudo com o objetivo de elaboração de um modelo de gestão de riscos para a Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Como metodologia utilizou-se uma pesquisa aplicada, exploratória e qualitativa. Como resultados, verificou-se que a adoção do modelo proposto permitirá não apenas consolidar o processo de gestão de riscos na UFRN, como viabilizar a realização de atividades de auditoria baseada em riscos. Os resultados de Silva (2015) também destacam que, caso a UFRN venha adotar o presente modelo de gestão de riscos, espera-se que a auditoria interna venha desfrutar benefícios como: possibilidade de planejar as atividades de auditoria com base nas áreas mais críticas, ou seja, aquelas que representam maior ameaça à organização; maior receptividade dos trabalhos de auditoria por parte dos gestores, principalmente pelo fato de haver uma gradativa substituição dos trabalhos de auditoria convencionais, que têm como base fatos pretéritos, por trabalhos de auditoria baseada em riscos, cujo objetivo principal é dar garantia ao gestor máximo de que os riscos estão sendo gerenciados de forma adequada e eficaz.

Brito, Pimenta, Souza e Cruz (2016) desenvolveram um estudo com o objetivo de identificar os benefícios e desafios na implantação da ABR nas IFES. A pesquisa realizada foi do tipo descritiva, e com abordagem quantitativa. Os dados foram obtidos por meio de questionário eletrônico aplicado a auditores internos das IFES. A pesquisa evidenciou que “Consolidação da gestão de riscos” e “Aperfeiçoamento da comunicação e monitoramento de auditorias” são os fatores de benefícios da implantação da ABR. Já os desafios no processo de implementação foram designados “Aspectos normativos”, “Falta de apoio da alta administração” e “Estrutura de gestão de riscos inadequada”. Fonte: Maia e Oliveira (2019)

Assim, a ABR vem sendo aplicada como forma de melhorar e apoiar a gestão das organizações públicas. Vários autores apontam benefícios da implementação dessa abordagem independente da maturação da Gestão de Riscos.

3 METODOLOGIA

Foi utilizado para realização dessa pesquisa métodos qualitativos como a pesquisa documental, pois como afirma Sá-Silva et al (2009) é importante para a compreensão da contextualização histórica e sociocultural nas diversas áreas das Ciências Humanas e Sociais que será realizada sobre as normas de ABR publicadas de uma forma geral por órgãos de controle e específica pelo CBMDF.

Foi feita revisão da literatura para compreender o tema Auditoria Baseada em Riscos e com uma pesquisa documental na legislação do CBMDF para identificar a maturação da Corporação sobre o tema. Além disso, foram abordados de forma geral e específica à instituição as questões relacionadas à Auditoria Interna e a Gestão de Riscos sobre sua obrigatoriedade e maturação. (EVANS; PEARSONS, 2001).

A partir dela foi realizada uma revisão integrativa que é uma espécie de revisão da literatura. Segundo Botelho et al (2011) ela permite ao pesquisador aproximar-se do problema que ele procura analisar, pois traça um panorama sobre a produção científica em que se pode demonstrar a evolução do tema ao longo do tempo, possibilitando oportunidades de pesquisa nas organizações. Ela foi utilizada para levantar os principais benefícios da ABR e observando cases de sucesso, estabelecer as fases para a adoção da abordagem da Auditoria Baseada em Riscos para a Corporação.

Segundo Souza et al (2010) uma Revisão Integrativa (RI) surge como uma metodologia que proporciona a síntese do conhecimento e a incorporação da aplicabilidade de resultados de estudos significativos na prática da literatura acerca do assunto estudado. Para os autores é a mais ampla abordagem metodológica referente às revisões, permitindo a inclusão de estudos experimentais e não-experimentais para uma compreensão completa do fenômeno analisado. Assim:

Combina também dados da literatura teórica e empírica, além de incorporar um vasto leque de propósitos: definição de conceitos, revisão de teorias e evidências, e análise de problemas metodológicos de um tópico particular. A ampla amostra, em conjunto com a multiplicidade de propostas, deve gerar um panorama consistente e compreensível de conceitos complexos, teorias ou problemas de saúde relevantes para a enfermagem. (Souza et al, 2010).

Esse método nada mais é que um estudo com coleta de dados realizada a partir de fontes secundárias, por meio de levantamento bibliográfico e baseado na experiência do campo do conhecimento. A partir desses estudos coletados, é analisado o conhecimento já construído em pesquisas anteriores possibilitando a síntese de vários estudos já publicados sem fazer distinções entre experimental e não experimental. O termo “integrativa” tem origem na integração de opiniões, conceitos ou ideias provenientes das pesquisas utilizadas no método. (WHITEMORE; KNAFL, 2005).

Depois desta etapa foi realizada análise através dos estudos levantados pela etapa anterior para definir uma abordagem de ABR a ser aplicada na Auditoria do CBMDF. O conhecimento adquirido a partir da análise integrativa permite levantar os principais resultados da pesquisa sobre a implementação da ABR e assim, definir uma metodologia própria considerando a maturidade dos riscos já levantados a fim de propor manual de auditoria baseada em riscos no Apêndice A. A forma de seleção desses dados está descrita a seguir.

3.1 Amostra

A amostra, após a utilização de todos os critérios de pesquisas foi de 28 estudos, contudo, 2 foram excluídos por não guardarem nenhuma relação com o objeto da pesquisa. Um terceiro estudo era uma duplicação entre o repositório da dissertação e a publicação do artigo. Outros dois resultados referem-se a leis estaduais com tema de governança.

Assim, os trabalhos foram compilados na tabela do Anexo A. Dos 26 restantes apenas 06 eram de artigos publicados, os outros 20 eram de dissertações quase sempre oriundos de mestrado profissional em administração o que demonstra a importância do tema para estudos organizacionais.

Dos 26 selecionados, na primeira etapa de relação objetivo e resultados, foram incluídos 13 estudos e 7 foram excluídos (todos dissertações) imediatamente por não atender aos critérios de seleção em relação ao tema desta pesquisa. Os estudos de 9 a 13 da tabela apêndice passaram por uma leitura mais detalhada da introdução e conclusão.

Dos estudos que foram analisados, o 9 e o 13 foram excluídos, restando os demais acrescentados à base de dados. Assim, restaram 11 dissertações e 6 artigos conforme tabela de síntese (Tabela 01).

4 RESULTADOS

Para o estudo em questão a utilidade da metodologia foi de compilar todas as evidências relacionadas à abordagem da implementação Auditoria Baseada em Riscos separando o universo de estudos da plataforma scopus e google acadêmico, selecionar as principais tendências criando a amostra a ser analisada e identificar as limitações e benefícios relacionados à sua adoção.

De acordo com Souza et al (2010), Botelho et al (2010) e Santos et al (2021) a revisão integrativa é composta de 6 etapas:

4.1 1a. Etapa: identificação do tema e seleção da questão de pesquisa:

Serve como norte para a construção de uma revisão integrativa, que deve ser clara e específica e partir dela deve-se definir os descritores ou palavras-chave e os bancos de dados a serem utilizados. Para o estudo foi definido “Auditoria Baseada em Risco” para definição do conteúdo e para o contexto “Setor Público” em relação ao ambiente e “implementação” e/ou “adoção” para o momento. O intuito é buscar elementos que respondam à questão de pesquisa: “Qual o melhor momento para a adoção da abordagem Auditoria Baseada em Riscos e quais os benefícios que o CBMDF pode obter com a implementação antecipada da ABR antes da completa implementação da gestão de riscos na Corporação?”

4.2 2a. Etapa: estabelecimento de critérios de inclusão e exclusão:

Consiste na busca nas bases de dados, para identificação dos estudos que serão incluídos na revisão. Embora artigos encontrados possam afetar a decisão nesta etapa os critérios de inclusão e exclusão devem ser identificados no estudo, sendo claros e objetivos, mas podem sofrer reorganização durante o processo de busca dos artigos e durante a elaboração da revisão integrativa. (BOTELHO et al, 2010; SOUZA et al, 2010; SANTOS et al; 2021)

Como a ideia é selecionar os estudos que tratem da implementação da ABR no setor público, foram excluídos aqueles que não se enquadraram nessa evidência, que

embora tenham os descritores selecionados não se relacionam com a temática pré-estabelecida.

A seleção dos artigos foi definida da seguinte maneira:

- a) Artigos publicados e disponíveis na base de dados Google Acadêmico;
- b) Publicados nos últimos 10 anos;
- c) Disponíveis online na íntegra e de acesso livre;
- d) Nas áreas de gestão pública, gestão, economia, finanças públicas, finanças, negócios, contabilidade, contabilidade pública e ciências sociais;
- e) Artigos que possuíssem em seu título, resumo ou palavras-chave, as seguintes palavras, suas variações ou combinações: (Auditoria Baseada em Risco) AND (Setor Público) OR (Gestão de Riscos) AND (Implementação) OR (Adoção) AND (Governo) OR (Auditoria Interna Governamental).

4.3 3a. Etapa: Identificação dos estudos pré-selecionados e selecionados:

De acordo com Souza et al (2010) a identificação dos artigos será pela leitura criteriosa dos títulos, resumos e palavras-chave de todas as publicações completas localizadas na Plataforma Google Acadêmico verificar sua adequação aos critérios de inclusão do estudo. Caso não sejam suficientes, será realizada a leitura do artigo na íntegra finalizando com a elaboração da tabela com os estudos pré-selecionados para a revisão integrativa.

Dos 26 selecionados na amostra foram excluídos 8 estudos apenas com a leitura do resumo e da introdução, 7 deles (todos dissertações) imediatamente por não atender aos critérios de seleção em relação ao tema desta pesquisa, e um por estar em duplicidade. Assim, ao todo foram lidos na íntegra 18 estudos sobre o tema.

4.4 4a. Etapa: Categorização dos estudos selecionados:

Nesta etapa, de acordo com Botelho et al (2011) busca-se sumarizar e documentar as informações extraídas dos artigos científicos encontrados devendo ser

elaborada de forma concisa e fácil contendo pelo menos: tamanho da amostra e quantidade dos sujeitos, metodologia, mensuração de variáveis, métodos de análise, a teoria ou conceitos embasadores utilizados. Foi utilizada a matriz de síntese de coleta e categorização dos dados, que de acordo com Souza et al (2010) e Santos et al (2021) é uma matriz de análise que serve como instrumento de extração e organização de dados de revisão da literatura em várias disciplinas, devido à sua capacidade para resumir aspectos complexos do conhecimento.

Quadro 1 – Tabela Síntese

No.	Periódico/Ano/ Título	Objetivo	Tipo de Estudo	Resultados
01	Repositório UM / O papel da auditoria interna na gestão de riscos em entidades do setor público de Portugal e do Brasil / 2019	Conhecer melhor a realidade e os desafios para a gestão de riscos e para o exercício da auditoria interna, com vistas à eficácia na gestão dos recursos públicos, num contexto de riscos e incertezas, e em tempos de crises e de restrições orçamentárias.	Qualitativo / 44 pessoas	<p>O papel da auditoria é exercido em organizações estruturadas de acordo com o modelo das três linhas de defesa do IIA, sendo que terceira linha de defesa é realizada por meio da função auditoria interna.</p> <p>O funcionamento da gestão de riscos e da função de auditoria interna, tanto em Portugal quanto no Brasil, nos setores: financeiro; infraestrutura e transportes; hospitais; defesa; e planejamento e modernização.</p> <p>Nos órgãos de prevenção da corrupção de ambos os países, que exercem papel normativo e que integram a estrutura de órgãos legalmente responsáveis pelo controle da administração pública, os relatos foram feitos em relação às demais entidades da administração pública, de modo que a aplicação do modelo das três linhas não se lhes aplica.</p> <p>A gestão de riscos está em um grau incipiente ou inexistente nos seguintes setores da administração direta: entidades portuguesas que não responderam as entrevistas, mas que disseram não ter implantado a gestão de riscos; setor da saúde e da educação no Brasil; e setor de apoio a empresas.</p>
02	Revista <u>INTERFACE - UFRN/</u> CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCO: UMA REVISÃO BASEADA EM ESTUDOS BRASILEIROS/ 2016	Identificar e analisar as características das pesquisas sobre controle interno e gestão de risco, nas principais revistas brasileiras de contabilidade entre os anos 2002 e 2015	Qualitativo	No intuito de mitigar o risco, o nível de desempenho e o custo de implantação devem ser observados como ferramentas relevantes no processo de mensuração e controle de risco. O COSO foi intitulado como instrumento de controle e gestão em diversos trabalhos. Contudo, os resultados mostraram que diversos fatores devem ser considerados para implementar, ou fortalecer, o processo de gerenciamento de risco nas organizações efetivamente.
03	Revista <u>Debates em Administração Pública – REDAP /</u> GESTÃO DE RISCOS NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DO DISTRITO FEDERAL / 2020	Identificar os principais aspectos que influenciaram os resultados alcançados por três Unidades do Governo do Distrito Federal: Fundação Hemocentro de	Qualitativo	Resultados: liderança, internalização do programa e capacitação em gestão de riscos foram os fatores mais influentes.

		Brasília (FHB), Companhia do Metropolitano do Distrito Federal (Metrô-DF) e Secretaria de Estado de Agricultura, Abastecimento e Desenvolvimento Rural (SEAGRI).		
04	REVISTA DE CONTABILIDADE DO MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UERJ /PANORAMA DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL DE GESTÃO DE RISCOS CORPORATIVOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DE 2013 A 2018/ 2020	visa proporcionar um panorama geral do desenvolvimento da produção científica nacional sobre o tema gestão de riscos no setor público dos últimos 6 anos	Qualitativo	COSO é a principal referência metodológica, metade abordou todas as etapas da gestão de riscos; a falta de capacitação dos envolvidos é a dificuldade mais relatada e a melhoria no atingimento dos objetivos é o principal benefício previsto. A maioria dos estudos foram em organizações federais do poder executivo. Ao final são apresentadas recomendações para futuras investigações sobre o tema.
05	A Revista Gestão Universitária na América Latina – GUAL/ Gestão de riscos na área de pessoal à luz da Emenda Constitucional 95/2016: uma aplicação para a Universidade de Brasília/ 2020	Avaliar se a FUB está preparada para gerenciar os riscos afetos à gestão de pessoal, hierarquizando os riscos e fornecendo subsídios para a tomada de decisão.	Qualitativo	A FUB não está suficientemente preparada para fazer frente aos problemas na área de pessoal.
06	BDTD-UFG/ Benefícios e desafios da auditoria baseada em riscos: proposta de implantação no Instituto Federal Goiano/ 2016	O objetivo deste trabalho é identificar os benefícios e desafios na implantação da ABR nas IFES e então propor um plano de ação para implantação da ABR no Instituto Federal Goiano (IF Goiano)	Qualitativo	Foram extraídos dois fatores que representam benefícios e três fatores que representam desafios na implantação da ABR, com destaque para o desafio da existência de estrutura de gestão de riscos inadequada na organização. Por fim, foi proposto um plano de ação para implantação da ABR no IF Goiano contendo ações para superar os desafios identificados anteriormente
07	Repositório UFPB/ Financiamento da educação superior e análise de riscos:	Analisar como os riscos envolvidos nas constatações dos relatórios de	qualitativo	O estudo indicou que os relatórios dos órgãos de controle podem servir como uma fonte complementar à ferramenta gestão de riscos, tendo em vista que as

	um estudo com ênfase no programa nacional de assistência estudantil na Universidade Federal da Paraíba/ 2021	auditoria da Controladoria Geral da União (CGU) e da Auditoria Interna (AUDIN) da UFPB no tocante à concessão de assistência estudantil podem ser gerenciados.		<p>constatações neles apontadas também sinalizam para a existência de riscos.</p> <p>A execução envolve mais riscos operacionais do que legais, financeiros ou de imagem. Os riscos, na maioria das vezes, não são tratados de maneira adequada e tempestiva por ausência de mecanismos, fazendo com que venham a se concretizar e provocar danos ao Programa</p>
08	Repositório institucional UFSC / Ações de controle interno da Universidade Federal de Santa Catarina: um estudo sobre o nível de maturidade do gerenciamento de riscos/ 2017	Pesquisar o nível de maturidade do gerenciamento de riscos na Universidade Federal de Santa Catarina, de acordo com a Instrução Normativa Conjunta CGU/MP Nº 001/2016.	Qualitativo	<p>O cumprimento do objetivo de avaliar em que medida a UFSC gerencia os riscos (maturidade do gerenciamento de riscos) evidenciou a incorporação de rotinas para a verificação de riscos junto às atribuições da sua Unidade de Controle, a partir do ano de 2016, em respeito à norma legal Instrução Normativa Conjunta CGU/MP Nº 001/2016.</p> <p>A descrição das ações de auditoria para o período investigado suscita em rotinas de monitoramento, verificação, revisão e recomendações, que representam os atributos dos controles internos instituídos para a Instituição. Em relação ao funcionamento dos controles internos, a pesquisa indica que, para maioria das áreas da UFSC, as exigências são aplicadas. Houve exceção para o fator avaliação de riscos, que mostra insuficiência de formalidades, indicação de processos críticos e análise de riscos associados às metas e objetivos operacionais. Já, a avaliação do nível de maturidade da gestão de riscos na UFSC resultou na média geral para o grau ingênuo, isto é, a Instituição não faz uso de uma abordagem formal para gestão de riscos.</p>
09	Repositório IDP / Gestão de riscos no âmbito da administração pública do Distrito Federal/ 2020	Implantou-se o Programa e buscou-se identificar os principais fatores que influenciaram os resultados alcançados por três Unidades distritais: Fundação Hemocentro de Brasília (FHB), Companhia do Metropolitano do Distrito Federal (Metrô-DF) e Secretaria de	Qualitativo	<p>Resultados: liderança, internalização do programa e capacitação em gestão de riscos foram os fatores mais influentes. Liderança: FHB - a ingerência da alta direção impulsionou a implantação do programa e facilitou a sua execução. Metrô-DF e SEAGRI - apoio da alta direção, representado na formalização da política, comprometeu a boa execução e dificultou a continuidade após as eleições distritais de 2018. Internalização da política: FHB - experiência prévia em gestão da qualidade valeu para internalizar a gestão de riscos pela divulgação dos bons resultados e intercâmbio de informações entre setores; Metrô-DF e SEAGRI – cultura organizacional,</p>

		Estado de Agricultura, Abastecimento e Desenvolvimento Rural (SEAGRI)		representada por resistência dos servidores, dificultou a internalização da política. Capacitação - FHB considerou-a essencial ao sucesso na implantação da política; suporte da CGDF permanente à FHB e inicial ao Metrô-DF e à SEAGRI. Para servidores, a capacitação foi o mecanismo mais relevante à boa execução da política de gestão de riscos nas Unidades.
10	Repositório institucional UFF / Proposta de procedimento baseado em risco para as práticas de auditoria interna de uma instituição federal de ensino. 2021.	Elaborar um procedimento que melhor se aplique às atividades de uma auditoria interna e que contribua para o desempenho da governança, da gestão de risco e dos controles internos do Instituto Federal, permitindo a orientação ou padronização de procedimentos sistemáticos de auditoria para agregar valor à organização	Qualitativo	O resultado da pesquisa evidenciou que os procedimentos nas atividades de auditoria interna não são realizados adequadamente. Diante desse resultado, elaborou-se um manual de procedimentos para auxiliar no desempenho adequado da auditoria interna, que foi validado para maior confiabilidade do produto. Assim, será necessário implementar um plano de ação: proporcionar capacitação e treinamentos; promover reuniões para orientação; institucionalizar o manual de procedimentos e divulgá-lo na página da auditoria da instituição pesquisada.
11	Repositório UFU / A gestão de riscos no planejamento de auditoria interna e no monitoramento das recomendações de auditoria em uma instituição federal de ensino superior - Uberlândia. 2018	1) descrever a metodologia de gestão de riscos adotada pela Auditoria Geral da Universidade Federal de Uberlândia (AUDIT/UFU) no planejamento de auditoria interna, qual seja, a sistemática de priorização das ações de auditoria elencadas nos Planos Anuais de Auditoria Interna (PAINTs) 2017 e 2018; apontar possíveis inconsistências no método; construir o mapeamento do referido processo e propor melhorias para a	Qualitativo	Também de abordagem qualitativa e caráter descritivo, o estudo do capítulo três justifica-se pela necessidade de adequação do processo de monitoramento desenvolvido pela AUDIT/UFU às determinações do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União e do Tribunal de Contas da União, bem como pelos benefícios que poderiam advir da utilização de um sistema informatizado especialista no acompanhamento desse processo de gestão, a saber: mitigação do risco de não cumprimento das recomendações pelas áreas auditadas, celeridade na troca de informações, registro do histórico de monitoramento, confecção de relatórios gerenciais e gráficos, classificação das providências, entre outros.

		metodologia vigente; e 2) descrever o processo de controle interno e monitoramento das recomendações de auditoria e sugerir os requisitos funcionais que deveriam compor o Sistema Informatizado de Monitoramento de Recomendações a ser desenvolvido para a AUDIT/UFU		
12	Congresso UFSC/Registro dos Benefícios da Auditoria Interna Governamental: uma análise da Percepção dos Auditores das IFES /2020	Analisar a percepção dos auditores internos acerca do processo de implementação da IN CGU 4/2018 nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES)	Qualitativo	Foram percebidos indícios de deficiências no treinamento dos auditores, nas estruturas das organizações observadas, nas relações internas e externas de comunicação, dentre outras. Ainda, os auditores internos acreditam que o novo dispositivo seja capaz de trazer à tona uma maior relevância de suas atividades laborais, ainda que tenha sido apontada a necessidade de uma maior divulgação dos resultados para este fim.
13	RDBU/ A qualidade da auditoria interna e a legitimidade da gestão das instituições federais de ensino superior brasileiras/ 2017	Analisar a qualidade da auditoria interna das Instituições Federais de Ensino Superior brasileiras – IFES, como fator explicativo dos apontamentos dos órgãos de controle do Estado, contribuindo para a legitimação da gestão da organização pública.	Quantitativo	Em todas as regressões realizadas, observa-se um efeito negativo entre os apontamentos dos órgãos de controle do Estado e a qualidade da auditoria interna. Conclui-se que os resultados confirmam a hipótese de que um menor número de apontamentos dos órgãos de controle do Estado, influenciado por uma maior qualidade da auditoria interna, fortalece a legitimidade da gestão da organização pública.
14	Repositório institucional IFRS / Os desafios para a implementação do novo paradigma de gestão fundamentado em governança e gestão de riscos:	Investigar quais são e como podem ser tratadas as principais dificuldades para a implementação dos processos e fluxos	Qualitativo	Foi concebido e proposto um produto educacional, na forma de um Guia para a constituição e implantação de uma Unidade de Controladoria, enquanto órgão apto e capaz de assessorar a Gestão por meio da criação, uniformização e sistematização de fluxos e processos nas áreas de Governança, Gestão de Riscos e

	uma oportunidade para a efetivação de políticas públicas em EPT nos Institutos Federais de Educação / 2022	necessários para o enquadramento das Instituições Federais de Educação Profissional e Tecnológica no novo paradigma administrativo, de modo que possam efetivar suas políticas públicas e, por conseguinte, atingir sua finalidade.		Controles Internos.
15	ATTENA – UFPE / Avaliação das práticas de gerenciamento de riscos corporativos nos tribunais de justiça estaduais do Brasil sob a ótica do modelo COSO-ERM / 2021	Avaliar a estrutura de gerenciamento de riscos corporativos dos Tribunais de Justiça Estaduais Brasileiros com base no framework COSO-ERM.	Quali-Quantitativo	<p>Apenas as atividades do componente “governança e cultura” foram identificadas pelos respondentes como próximas às premissas do COSO-ERM. Sob uma ótica global, os Tribunais avaliados têm adotado práticas que se distanciam do framework.</p> <p>Quanto ao nível de alinhamento do sistema de gerenciamento de riscos corporativos, a estrutura de gerenciamento de riscos corporativos dos Tribunais de Justiça Estaduais pesquisados não é aderente a maioria dos pressupostos do COSO ERM. Quanto a percepção de seus agentes, os resultados revelaram diferenças de percepção entre os controladores e gestores em quatro componentes. Já na análise em mais de dois grupos, o fator “formação acadêmica” entre os profissionais com formação em Administração e Economia confrontada com a percepção dos profissionais com formação nas Demais Áreas de conhecimento tem influência na percepção dos respondentes sobre o componente “Governança e Cultura”.</p> <p>Os resultados da pesquisa evidenciaram um desequilíbrio entre os componentes investigados. Sendo possível identificar práticas de gerenciamento de riscos apenas em atividades pontuais e não disseminadas na instituição</p>
16	Repositório UnB / Gestão de riscos como ferramenta para a promoção da integridade pública: um estudo com comissões de ética do Poder Executivo Federal. 2018.	o estudo aplica um modelo de gerenciamento de riscos em comissões de ética do Poder Executivo Federal, a fim de identificar os riscos que afetam	Qualitativo	Os resultados do estudo sugerem a existência de um conjunto de riscos que afetam as comissões de ética e que boa parte deles são verificados em diferentes estudos ao longo do tempo, o que sinaliza a necessidade de reestruturação do Sistema de Gestão da Ética como um todo. O estudo também apresenta o relacionamento entre diferentes riscos, o que sugere

		as atividades dessas unidades, além de fazer a sua análise e avaliação, descrevendo-os e hierarquizando-os.		que a mitigação de determinados riscos pode resultar na mitigação de outros riscos a eles relacionados. Contudo, apesar de postular pela eficácia do emprego da gestão de riscos no setor público, a pesquisa aponta as reservas que devem ser observadas a fim de que a aplicação inapropriada da gestão de riscos não afete negativamente os objetivos organizacionais das instituições públicas.
17	Repositório Institucional UFG / A utilização da matriz de risco na priorização das atividades de auditoria interna no Instituto Federal Goiano / 2013	Propor uma metodologia de elaboração de matriz de risco que hierarquizasse as ações governamentais a serem auditadas pela Unidade de Auditoria Interna do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Goiano. F	Qualitativo	Constatando-se que apenas 25,71% dos Institutos Federais da amostra utilizam matriz de risco e apenas 14,29% dos Institutos Federais utilizam matriz de risco com critérios objetivos de atribuição de pontuação. Em seguida, foram descritas cinco metodologias de elaboração de matriz de risco com atribuição de pontuação, usando-as como referência para elaboração de uma proposta de matriz de risco que atribui pontuação às variáveis de materialidade, relevância e criticidade de cada ação governamental.

Fonte: O autor.

4.5 5a. Etapa: Análise e interpretação dos resultados:

É nesta etapa que ocorre a discussão dos textos orientado pelos achados, em que de acordo com Whitemore e Knafl (2005) o pesquisador realiza a interpretação dos dados levanta as lacunas de conhecimento existentes sugerindo pautas de intervenção prática ou pesquisas futuras.

Nessa etapa, foram verificado nos artigos selecionados, as sugestões de melhoria e implementação da ABR para o CBMDF, seja pré ou pós implementação da gestão de riscos.

Depois da leitura e análise rigorosa dos artigos foram excluídos:

- O artigo 9 por ser o mesmo que artigo 3, porém em publicados em repositórios diferentes;
- Os estudos 2, 4, 5, 12, 13, 16 e 17 por abordarem aspectos relevantes somente para a gestão de risco e não para a abordagem da auditoria baseada em riscos.

Assim restaram 9 estudos que trataram da ABR direta (1, 6, 10 e 11) ou indiretamente (3, 7, 8, 14 e 15).

4.5.1 Estudos que abordaram a ABR diretamente

Nessa primeira parte foram analisados somente os estudos que abordaram diretamente o objeto da revisão integrativa, em que descrevem e analisam o processo de implementação e avaliação da abordagem da Auditoria Baseada em Riscos. Eles estão listados em ordem de aderência ao tema pesquisado sendo que os estudos 6, 1, 10 e 11 foram os únicos que atenderam aos critérios de pesquisa, principalmente após a leitura sistemática dos 17 estudos.

4.5.1.1 Artigo 6: BRITO, Guilherme Caetano. Benefícios e desafios da auditoria baseada em riscos: proposta de implantação no Instituto Federal Goiano. (2016).

O estudo apresenta os benefícios e desafios da implementação da auditoria baseada em riscos em uma instituição de ensino superior federal. Ele faz o contraponto da obrigatoriedade da adoção tanto das políticas de gerenciamento de riscos quanto da abordagem da ABR para avaliação da gestão, uma vez que alguns desequilíbrios podem surgir de uma implantação malfeita.

Para o autor a ABR é mais eficiente que a auditoria tradicional e agrega valor à gestão de riscos, contudo ela pode gerar problemas quanto a independência da auditoria interna, tendo em vistas que a avaliação ocorrerá nos riscos definidos pela gestão. Os auditores internos devem usar o gerenciamento de riscos para decidir quais áreas selecionar para seus trabalhos e também no momento de avaliar a adequação das evidências de auditoria.

Um dos benefícios mais importantes é a mudança de foco da área de controle pois passará a tratar de recomendações preventivas e não corretivas, e assim ganha uma maior aceitação por parte dos gestores aproximando as duas áreas e com isso melhora a comunicação entre eles.

Em relação aos desafios Brito (2016) afirma que ausência de cultura de gestão de risco, baixa maturidade da GR e falta de política formal de riscos são fatores determinantes na implantação da ABR. Além disso, a aproximação entre gestão e

controle, dependendo da relação, pode comprometer a independência da Auditoria Interna.

Importante citar que este é um dos poucos estudos que trata do momento da implementação da ABR com profundidade. O autor cita que nas entidades em que a GR não é madura, a implementação da ABR acelera o processo de adoção da gestão de riscos. Nos setores onde ainda não tem riscos mapeados, cabe ao próprio órgão de controle defini-los conforme relatórios de auditorias anteriores e entrevistas aos gestores do local. Além disso, onde a gestão já está consolidada auditoria com foco em riscos aprimora a GR consolidando o processo.

Assim, de acordo com o estudo, não teria um momento ruim para implantação da abordagem da Auditoria Baseada em Riscos tendo em vista ter uma associação positiva com o processo de consolidação da gestão de riscos. Como o estudo faz uma análise fatorial das variáveis ele agrega os benefícios em dois fatores conforme figura abaixo:

Figura 5 - Fator Benefícios

1 - Consolidação da gestão de riscos

- Auditorias tornam-se mais eficientes porque avaliam áreas de maior risco
- Enfoque top-down: do estratégico para o operacional
- Conhecimento dos riscos da instituição
- Maior agregação de valor a instituição
- As respostas aos riscos tornaram-se mais eficazes
- Fortalecimento da gestão de riscos da instituição
- Maior aproximação com a Alta Administração
- Visão integrada da instituição em detrimento da visão departamentalizada

2 - Aperfeiçoamento da comunicação e monitoramento de auditorias

- Conhecimentos dos controles internos
- Menor atrito com os auditados
- Melhor gerenciamento das recomendações
- Relatórios de auditoria com melhor aceitação pela Alta Administração
- Redução dos custos do trabalho da auditoria

Fonte: elaboração própria adaptado de Brito (2016).

Em relação aos desafios Brito (2016) elenca três fatores que podem comprometer a adoção da ABR nas organizações, ou mesmo sua adoção meramente para cumprimento normativo, são eles:

Figura 6 - Fator Desafios

1 - Aspectos normativos

- Redução da independência da auditoria interna
- Ausência de instrumentos e papéis de trabalho específicos para o foco em riscos
- Aderência às normas internacionais
- Custos da implantação da Auditoria Baseada em Riscos
- Adequação a aspectos legais
- Adequação a normas internas
- Padronização nos trabalhos da equipe

2 - Falta de apoio da alta administração

- Resistência a mudança pelos gestores
- Falta de apoio da Alta Administração
- Falta de envolvimento das pessoas interessadas

3 - Estrutura de gestão de riscos inadequada

- Baixa maturidade de gestão de risco na instituição
- Ausência de modelo de gestão de riscos na instituição

Fonte: elaboração própria adaptado de Brito (2016).

Dentre os desafios apresentados o que mais dificulta a adoção da Auditoria Baseada em Riscos, na visão do autor, seria a falta de convencimento da Alta Administração. Portanto, o processo deve partir de uma boa comunicação e convencimento da necessidade de implementação da ABR para que tenha aderência as normas.

Assim, quanto ao primeiro fator de desafio “aspectos normativos” um dos objetivos deste estudo é propor norma de implementação da abordagem da Auditoria Baseada em Riscos com o intuito de ajustar e definir os procedimentos que devem ser realizados pela Auditoria Interna, adequando ao modelo de ERM (COSO) e ISO 31000.

Em relação ao segundo fator de desafio “falta de apoio da alta administração” o CBMDF tem se mostrado bastante envolvido nos aspectos normativos da gestão e cumprimento de decisão de órgãos de controle. Assim, conforme o item 84 da

Instruções Normativas (IN) 03 - CGU, de 09 de junho de 2017 afirma que o planejamento dos trabalhos das Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) deve considerar as estratégias, os objetivos, as prioridades, as metas da Unidade Auditada e os riscos a que seus processos estão sujeitos. Dessa forma, a corporação precisa se adequar brevemente ao disposto pela CGU com intuito de evitar multas aos gestores internos.

Quanto ao componente “falta de envolvimento das pessoas interessadas” é um problema grave, pois quando se fala em adoção da gestão de risco é comum os servidores do setor participem desse processo acumulando com suas funções diárias. O ideal seria que os órgãos da administração pública pudessem dispor de pessoal específico para isso, porém, enseja aumento de despesa caso tenha que contratar pessoal ou desassistir outras áreas. No CBMDF o tema é ainda mais sensível, pois, salvo os quadros de saúde, complementar e capelão, os militares são contratados para prestarem serviços direto à sociedade e não para atuarem na área meio.

Cabe ressaltar que, em relação ao terceiro fator de desafio “estrutura e gestão de riscos inadequada” o CBMDF já tem processo bem adiantado de implantação da GR que é um grande facilitador para a adoção da ABR. A implementação então da auditoria com foco em riscos pode acelerar o processo de adoção gestão de riscos na corporação, bem como consolidar esse gerenciamento nos setores que já fizeram a opção por esse modelo de gestão.

4.5.1.2 Estudo 1: RIBEIRO, Renor Antônio Antunes. O papel da auditoria interna na gestão de riscos em entidades do setor público de Portugal e do Brasil. (2019). Tese de Doutorado.

O estudo procura identificar e comparar o atual estágio da gestão de risco na administração pública brasileira e portuguesa, bem como definir como a auditoria interna dos órgãos analisados podem auxiliar no processo e implementação. Para o autor o foco da função de auditoria acompanhou a evolução dos *frameworks* COSO I, COSO II e COSO II – ERM, saindo de uma mera conformidade de gestão para agregação de valor às empresas por meio da ABR ao auxiliar na garantia do atingimento dos objetivos estratégicos.

Nesse sentido, a mudança de foco do controle interno para avaliação da GR deve ocorrer para que o órgão de auditoria interno não seja um mero caçador de erros e falhas, atuando de forma a fornecer consultoria e assessoramento para a administração.

Como benefício para a gestão, o autor entende que a implementação da ABR garante disseminação da cultura do risco, ao estabelecer seu escopo de trabalho focado nessas incertezas e diagnosticar inconsistência nos setores que ainda não implementaram a GR. Assim, ao realizar o plano de auditoria baseado em riscos estimularão os setores a procurarem atender as recomendações de auditoria que observam a necessidade de adoção da política.

Outro ponto importante levantado pelo estudo, é que ao definir a abordagem da auditoria baseada em risco como premissa do órgão de auditoria interno será possível o diagnóstico da GR com avaliação dos principais riscos levantados pela organização. Assim, geram informações de qualidade para alta Administração compreender se os riscos estão sendo administrados de maneira adequada, permitindo analisar a sustentabilidade da entidade.

A ABR vai garantir a posição da Auditoria Interna na terceira linha, uma vez que visa dar mais objetividade aos trabalhos de avaliação e independência. Para o autor o sucesso da auditoria baseada em riscos está diretamente relacionado com a estrutura de gestão de riscos da Corporação de modo que quanto mais completa maior será o impacto da adoção da ABR.

O estudo também relata como benefício da adoção da auditoria com foco em riscos, ao auxiliar na consolidação da GR, a promoção da inovação, uma vez que permite a administração tomar decisões de forma mais eficaz e eficiente, diminuindo custos e disponibilizando mais recursos para as funções essenciais da entidade.

Como último benefício, a presença da figura de um Auditor Interno focado nos riscos promove a GR, tendo em vista que a ABR melhora a interação entre controle e gestão. Assim, como ele é vinculado ao gestor máximo do órgão teria acesso ao principal tomador de decisão podendo influenciar na consolidação da gestão de riscos.

Já como desafio o autor cita que foi identificado na pesquisa uma falta de aderência à GR por parte dos níveis tático e operacional das entidades analisadas. E isso tende a se agravar nos setores que não são da área de saúde. A falta de um órgão com foco na ABR pode levar ao não cumprimento de fato da IN 03/2017 – CGU por parte daqueles que devem observar os controles estabelecidos pelo nível estratégico. Assim, corroborando com Brito (2016), tal resistência se dá pelo acúmulo de função pelos empregados com suas atividades diárias.

O segundo e último desafio apontado pelo estudo é a falta de uma cultura de riscos nas instituições, que também foi apontado por Brito (2016). Para Ribeiro (2019) a cultura de risco é determinante para o sucesso da implementação da GR e da ABR conseqüentemente.

Quanto ao primeiro desafio, embora não direcionado apenas à abordagem da auditoria baseada em riscos como também à gestão de riscos, O CBMDF tem no Estado Maior-Geral o Núcleo de Gestão de Riscos que tem auxiliado os setores da Corporação na implementação da GR, cabendo apenas a eles identificarem os riscos específicos de cada um o que reduz em muito as obrigações dos seus militares. Assim, a ABR ao ser implementada visa garantir a adesão às normas da gestão de riscos, evitando que os níveis tático e operacional não observem suas obrigações.

Por fim, quanto mais completa for a GR mais fácil será de implantar a ABR, contudo, pretende-se definir critérios de avaliação de riscos conforme o documento “Gestão de Riscos–Avaliação de Maturidade” do TCU (2018) para setores que ainda não implementaram a gestão, suprimindo a falta de riscos mapeados pelo setor.

4.5.1.3 Estudo 10: MAEDA, Edilene Sakuno. Proposta de procedimento baseado em risco para as práticas de auditoria interna de uma instituição federal de ensino. (2021) Dissertação.

O estudo foi realizado com o objetivo de elaborar um procedimento para uma auditoria interna que contribua para o desempenho da governança, da gestão de risco e dos controles internos de uma instituição federal de ensino superior, que permita a

orientação ou padronização de procedimentos de auditoria a fim de agregar valor à organização.

A autora verifica que a abordagem da auditoria baseada em riscos tem muitas vantagens em relação à auditoria tradicional. A mudança de enfoque permite o acompanhamento das determinações legais para o setor público decorrentes dos órgãos de controle, CGU e TCU. Assim, além de ser obrigatória ela agrega muito mais valor a uma instituição, principalmente aquelas que tem o foco em governança e gestão de risco.

No estudo, foi sugerido que para execução de uma auditoria baseada em riscos a unidade de auditoria interna deve observar o Manual de Orientação Técnica da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal da CGU (2017), que para auxiliar na melhoria dos processos da unidade auditada, deve-se observar:

- (i) se os riscos significativos são identificados e avaliados;
- (ii) se as respostas aos riscos são estabelecidas de forma compatível com o apetite a risco da unidade auditada; e
- (iii) se as informações sobre riscos relevantes são coletadas e comunicadas de forma oportuna, permitindo que os responsáveis cumpram com as suas obrigações (CGU, 2017).

A autora ressalta ainda que para que a ABR se torne efetiva ela precisa que a organização estabeleça objetivos apropriados e que os processos estejam adequados para identificar, avaliar e manejar os riscos que causam impactos nos seus objetivos. Da mesma forma as metas e ações dos trabalhos de auditoria precisam estar vinculadas a uma visão geral dos riscos da unidade auditada para ajudar a reduzir os custos e a elevar a eficiência e a eficácia das operações, além da salvaguarda dos recursos da organização.

Embora fique claro que o potencial máximo da ABR só vai ser alcançado quando da adoção e maturação da gestão de riscos, a autora sugere à organização pesquisada a adoção da abordagem diante da exigência dos normativos legais, independente da fase de implantação da GR. Com isso, nos setores que ainda não gerenciam riscos a própria Auditoria Interna deve mapeá-los para realizar o trabalho.

Como benefícios da implementação da abordagem da auditoria baseada em riscos, pode-se destacar do estudo, a asseguuração de que os riscos estão sendo gerenciados dentro dos níveis aceitáveis pela alta gestão e de acordo com o apetite a risco.

Outro ponto de destaque em relação aos benefícios a autora cita “a utilização do enfoque top-down”, pois permite que a auditoria realize uma análise estratégica e tática dos negócios e dos objetivos da entidade que proporciona um alto grau de valor para a Auditoria Interna. Atuar nos níveis estratégicos permite demonstrar a capacidade de contribuição para a gestão que um órgão de controle tem, além de que a mudança de foco permite colocá-lo em patamares de mais aceitação dentro da organização que melhora a comunicação com a gestão.

Diferentemente do modelo COSO I que foca nos controles internos de forma dispersa em cada departamento, o modelo COSO II – ERM possibilita uma “visão integrada” da instituição, podendo contribuir ainda mais para o alcance dos objetivos da organização. Torna-se então necessário que as pessoas que forem atuar nos setores de auditoria internos devem ser bastantes conhecedores da estrutura e cultura organizacional.

Diferentemente de outros estudos, neste não foi destacado nenhum desafio específico para a implementação da abordagem da Auditoria Baseada em Riscos. Contudo, ele faz ressalvas quanto a potencialização dos benefícios da ABR somente após a maturação da gestão de riscos.

4.5.1.4 Estudo 11: CHAVES, Priscila Miranda. A gestão de riscos no planejamento de auditoria interna e no monitoramento das recomendações de auditoria em uma instituição federal de ensino superior. (2018)

O estudo foi dividido em dois capítulos em formato de artigos científicos em que só o primeiro tem relação com o objeto dessa monografia, portanto a segunda parte não foi analisada. Assim, o primeiro artigo teve como objetivo analisar a influência da metodologia de gestão de riscos no planejamento da auditoria interna de uma unidade

de ensino superior federal, com o intuito de verificar se está aderente às normas do COSO e CGU para assim propor mudanças para adequação do processo.

A autora cita a importância da Auditoria Interna para a gestão de risco e coloca o foco da sua atuação como risco do não cumprimento da missão organizacional. Assim, dentro da GR a atividade de avaliação dos riscos traz muito mais responsabilidade para o órgão de auditoria interna, pois atua na prevenção e não apenas na detecção.

O estudo então aponta que para a implementação da ABR deve-se avaliar seus riscos que podem ser: o de não detecção de algum evento importante, não modificar seu parecer caso contenha erro ou classificação indevida, expressar opinião inadequada por conclusões erradas, emitir opiniões equivocadas, acesso insuficiente às informações, além do próprio risco da atividade que se está analisando. Ele pode ser classificado como inerente, de controle e risco de detecção, sendo que o risco não pode ser eliminado, apenas mitigado, pautando o planejamento dos trabalhos da auditoria com foco em riscos.

A autora aponta para o fato de que a CGU (2017) afirmar que para a implementação da ABR a gestão de riscos já deve ter sido implantada, porém, conforme TCU (2018) sugere o mapeamento pela própria auditoria interna dos riscos das áreas que ainda não aderiram à GR nos seus procedimentos de avaliação. Assim, apresenta o primeiro benefício da implementação da auditoria com foco em riscos que é auxiliar na consolidação da gestão de riscos, pois o trabalho de mapeamento pode servir como esboço para a área ainda não aderente.

Outro benefício apontado pelo estudo é o da asseguuração para a alta gestão, pois uma ABR eficiente garante aos gestores que os riscos estão sendo monitorados e avaliados constantemente. Nesse sentido, a mudança de foco da auditoria interna precisa acontecer para que ela gere valor à organização.

A abordagem da auditoria baseada em riscos, na visão da autora, apresenta um outro benefício importante que é a maior interação com a gestão, pois as incertezas devem ser tratadas constantemente no ciclo de auditoria (planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento). Dessa forma, ABR torna-se mais dinâmica que a abordagem tradicional.

Sua maior flexibilidade também é citada pelo estudo como um benefício inerente à abordagem da ABR, pois pode dar tratamento adequado a ocorrência do risco sempre que a situação exigir. Ela não precisa ficar presa à matriz de risco podendo gerar a resposta necessária independentemente de um novo mapeamento.

Em relação aos desafios, foi identificado no trabalho um que é comum aos outros estudos o da perda da independência do órgão de auditoria interno, porém, a autora afirma que cabe aos auditores lotados nele contornarem a situação, uma vez que a independência é um dos pilares essenciais da própria função de auditoria. Isso se deve à maior interação entre controle e gestão.

Outro ponto que também interfere na independência levantado pelo estudo é a auditoragem em todos os anos dos mesmos riscos, tornado o universo auditável limitado àquelas incertezas levantadas. Isso inviabiliza a análise de outras áreas e ainda limita o rodízio de ênfase que permite a mudança de foco quando necessária.

Em relação ao primeiro problema, a Auditoria Interna do CBMDF já tem uma estrutura de independência, pois é um órgão de assessoramento do Comandante-Geral e fora da estrutura da gestão da corporação. Contudo, mudanças sem critérios técnicos da função de auditoria podem trazer problemas de independência para o setor. Assim, deve-se estabelecer no normativo proposto por este trabalho os critérios a serem observados para que a independência do Auditor seja mantida, tais como tempo mínimo, formação, experiência, entre outros.

Já quanto ao segundo problema, é importante incluir nos trabalhos de auditoria a reavaliação do cenário em que os riscos foram estabelecidos todos os anos para garantir que o escopo não seja limitado. Dessa forma, pode verificar se a matriz de risco do setor evoluiu ou permanece inalterada.

É importante lembrar que mesmo com a presença de critérios para diminuir o risco sobre uma Auditoria Baseada em Risco pode ser que sejam insuficientes para mitigá-los, uma vez que se trata de ação humana e assim nem todas as variáveis podem ser controladas. Por isso, um dos requisitos para exercer a função de auditoria será capacitação dos militares por parte do CBMDF com os conhecimentos exigidos para cada função.

4.5.2 Estudos que abordaram a ABR indiretamente

Como o foco da pesquisa é a abordagem da auditoria baseada em riscos, foram selecionados os estudos 3, 4, 7, 8, 14 e 15 que embora não abordem diretamente o escopo da pesquisa, implementação da ABR, trataram de aspectos relacionados a ela, podendo identificar benefícios e desafios.

O artigo 3, um estudo de Moraes et al (2020) que teve como objetivo identificar os principais aspectos que influenciaram os resultados alcançados por três Unidades do Governo do Distrito Federal em relação ao processo de adoção da gestão de riscos. Na visão dos autores, a implantação da gestão de riscos implica a modernização das técnicas de auditoria, com base nas boas práticas de governança corporativa, cujo foco é agregar valor à gestão aperfeiçoando os controles e, por consequência, auxiliar no combate à improbidade, aos desvios e à corrupção.

Nenhum desafio foi citado para a auditoria com foco em riscos, mas como benefício foi apresentado a facilitação da comunicação com a alta gestão na consolidação da GR. Assim, como a auditoria tem acesso direto aos altos gestores seria mais fácil para ela promover a cultura de riscos junto a eles.

Da mesma forma que a pesquisa anterior, o estudo 7 de Gajadhar (2020) buscou analisar como os riscos envolvidos nas constatações dos relatórios de auditoria da Controladoria Geral da União (CGU) e da Auditoria Interna (AUDIN) da UFPB no tocante à concessão de assistência estudantil podem ser gerenciados. Para o autor a ABR pode auxiliar no processo de consolidação da GR, quando no seu PAINT incluir a avaliação dos riscos institucionais promovendo a cultura de riscos. Ele ainda constata que os relatórios de auditoria de outros órgãos de controle podem ser fontes de mapeamento de riscos para quando uma auditoria baseada em riscos for realizada em um setor não aderente à GR ou que dimensionou mal seus riscos.

Em relação ao estudo 8 de Azevedo (2017) que pesquisou o nível de maturidade do gerenciamento de riscos na Universidade Federal de Santa Catarina, de acordo com a Instrução Normativa Conjunta CGU/MP Nº 001/2016. Foi apontado que a auditoria com foco em risco agrega valor à sociedade quando passa a avaliar aspectos além da legalidade e conformidade normativa.

Pfarrus (2022), estudo 14, buscou investigar quais são e como podem ser tratadas as principais dificuldades para a implementação dos processos e fluxos necessários para o enquadramento das Instituições Federais de Educação no novo paradigma administrativo. Para o autor a ABR robustece a governança e cria um ambiente mais propício para a adequação dos órgãos públicos ao novo paradigma administrativo.

O estudo 15 de Oliveira (2021) buscou avaliar a estrutura de gerenciamento de riscos corporativos dos Tribunais de Justiça Estaduais brasileiros com base no framework COSO-ERM. Nesse sentido, o autor verificou que a auditoria baseada em riscos apresenta um desafio que é a repetição da avaliação dos riscos anualmente, gerando problemas quanto a independência do órgão de auditoria interna. Como benefícios, identificou a redução dos custos com auditorias mais objetivas e que ela é essencial para a consolidação da GR promovendo a cultura de riscos nas instituições.

- **4.6 6a. Etapa: Apresentação da revisão/ síntese do conhecimento:**

Segundo Botelho et al (2011) a revisão integrativa deve permitir informações que possibilitem que os leitores avaliem a pertinência dos procedimentos empregados na elaboração da revisão e permitam a replicação do estudo. Nesta etapa que foi feita a descrição de todo percurso e apresentado os principais resultados encontrados.

Assim os achados foram consolidados no quadro abaixo:

Quadro 2 - Consolidação dos achados

No.	Título/Ano	Autor	Benefícios	Desafios
01	O papel da auditoria interna na gestão de riscos em entidades do setor público de Portugal e do Brasil / 2019	RIBEIRO, Renor Antônio Antunes	- Disseminação da cultura de risco - Consolidação da GR - Promover a Inovação - Melhora a comunicação - Permite a avaliação dos riscos	- Falta de aderência às normas internacionais nos níveis tático e operacional - Falta da cultura de risco
03	Gestão de riscos no âmbito da Administração Pública do Distrito Federal / 2020	MORAES, Maria Ester Lessa Brandão Nogueira	- Agregar valor à gestão - Aprimorar controles	
06	Benefícios e desafios da auditoria baseada em riscos: proposta de implantação no Instituto Federal Goiano/ 2016	BRITO, Guilherme Caetano	- Consolidação da GR - Melhora na comunicação	- Aspectos normativos - Falta de apoio da alta da administração - Estrutura de risco inadequada
07	Financiamento da educação superior e análise de riscos: um estudo com ênfase no programa nacional de assistência estudantil na Universidade Federal da Paraíba/ 2021	GAJADHAR, Ram Anand	- Consolidação da GR	
08	Ações de controle interno da Universidade Federal de Santa Catarina: um estudo sobre o nível de maturidade do gerenciamento de riscos/ 2017	AZEVEDO, Ivan Almeida de	- Agrega valor a sociedade	
10	Proposta de procedimento baseado em risco para as práticas de auditoria interna de uma instituição federal de ensino / 2021.	MAEDA, Edilene Sakuno	- Aderência às normas internacionais - Consolidação da GR - Asseguração da alta gestão - Política <i>Top-Down</i>	
11	A gestão de riscos no planejamento de auditoria interna e no monitoramento das recomendações de auditoria em uma instituição federal de ensino superior – Uberlândia / 2018	CHAVES, Priscila Miranda	- Consolidação da GR - Asseguração à alta gestão - Melhora comunicação - Maior flexibilidade	- Perda da independência
14	Os desafios para a implementação do novo paradigma de gestão fundamentado em governança e gestão de riscos: uma	PFARRIUS, William Daniel	- Robustece a governança - Cria ambiente propício à governança	-

	oportunidade para a efetivação de políticas públicas em EPT nos Institutos Federais de Educação / 2022	Silveira		
15	Avaliação das práticas de gerenciamento de riscos corporativos nos tribunais de justiça estaduais do Brasil sob a ótica do modelo COSO-ERM / 2021	OLIVEIRA, Túlio Felix Silva	- Redução de custos - Consolidação da GR	- Perda da Independência

Fonte: elaboração própria.

Para melhor visualização foi elaborada a tabela 3 de benefícios e a tabela 4 de desafios para verificação da frequência com que cada um é citada nos estudos:

Tabela 3 - Benefícios

No.	Benefício	Ocorrência
01	Disseminação da cultura de risco	1
02	Consolidação da GR	6
03	Promover a Inovação	1
04	Melhora a comunicação	4
05	Permite a avaliação dos riscos	1
06	Agregar valor à gestão	1
07	Aprimorar controles	1
08	Agrega valor a sociedade	1
09	Aderência às normas internacionais	1
10	Asseguração da alta gestão	2
11	Política <i>Top-Down</i>	1
12	Maior flexibilidade	1
13	Robustece a governança	1
14	Cria ambiente propício à governança	1
15	Redução de custos	1

Fonte: O autor.

Tabela 4 - Desafios

No.	Desafio	Ocorrência
01	Falta de aderência às normas internacionais nos níveis tático e operacional	1
02	Falta da cultura de risco	1
03	Aspectos normativos	1
04	Falta de apoio da alta da administração	1
05	Estrutura de risco inadequada	1
06	Perda da Independência	2

Fonte: O autor.

A tabela de benefícios mostra que a literatura percebe muito mais benefícios que desafios, são 15 contra 6, o que permite inferir que a implementação da auditoria baseada em riscos é essencial para atingimento dos novos parâmetros de governança. Corroborando com isso, os benefícios foram citados 24 vezes contra 7 vezes dos desafios.

Assim, quantitativamente os benefícios superam bastante as desafios de implementação. Qualitativamente, o item de maior ocorrência foi o benefício 2 com 6 ocorrências. Ele trata do efeito da adoção da ABR sobre o processo de adoção da gestão de riscos, que segundo a literatura pesquisada ajuda na consolidação: cobrando o mapeamento dos riscos pelos setores que ainda não foram mapeados, mapeando os riscos desses setores quando for auditá-los, avaliando os riscos já mapeados, auxiliando na difusão da cultura de riscos, entre outros.

Cabe ressaltar que a obrigatoriedade de implementação da auditoria baseada em riscos existe desde 2017 e a implementação para adequação à norma só foi citada como benefício uma única vez (item 9 da tabela de benefícios). Assim, os estudos analisados entendem que a adoção da ABR supera os normativos, pois agrega valor aos resultados da organização avaliando os riscos e propondo melhorias previamente.

Nesse sentido, o segundo item mais citado foi o 4 “melhora na comunicação” com frequência de 44,44% e 4 ocorrências. Esse benefício decorre da própria mudança de foco da auditoria, que deixa de se preocupar apenas com os controles internos (COSO I) e passa a se preocupar com os riscos institucionais (COSO II – ERM).

Como na avaliação dos riscos a auditoria passa a verificar sua ocorrência e as respostas dadas a eles, ela vai interagir com a gestão a fim da adequação caso algum problema ocorra. Assim, como visto em Brito (2016), a Auditoria Interna deixa de se preocupar apenas com aspectos de conformidade e trabalha na prevenção dos riscos, que para o auditado é uma mudança de perfil do auditor, pois ele não vai mais se sentir apenas fiscalizado.

É importante também ressaltar que desde a publicação do Manual de Orientação Técnica da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal da CGU em 2017, as funções das Auditorias Internas passaram a

ser de avaliação e consultoria, com o objetivo de auxiliar a gestão a atingir seus objetivos. Dessa forma, a mudança de foco já é uma determinação do órgão federal de controle interno, contudo, conforme Pfarrius (2022) há uma dificuldade em vencer o modelo de avaliação de controle interno devido a sua disseminação na cultura organizacional em grande parte da administração pública brasileira.

O outro benefício com mais de uma ocorrência foi o item 10 “Asseguração da alta gestão” com duas citações e frequência de 22,22%. Tal fato se deve ao valor agregado adicionado pela ABR à gestão, ao garantir que os riscos estejam sendo gerenciados de acordo com estabelecido e ao apetite ao risco.

Os outros benefícios que foram citados somente uma vez, embora corroborados pela literatura, são evidências isoladas que precisam de mais discussões sobre o assunto e mais estudos para verificação de sua ocorrência.

Em relação aos desafios, somente o item 6 foi citado mais de uma vez com 2 ocorrências e frequência de 22,22% e trata da “perda da independência”, que pode se dar pela maior aproximação entre controle e gestão ou pela imposição da matriz de riscos previamente mapeados pelo setor. A independência da auditoria é um princípio fundamental que garante que o auditor não vai se omitir em emitir opinião sobre os trabalhos realizados. Sem ela, os auditores internos seriam meros funcionários da instituição sob a influência da gestão em que trabalham.

Assim, o setor de Auditoria Interna deve observar com rigor se a relação entre o órgão e a gestão não está gerando quebra da independência, que como Oliveira (2021) a relação deve ser restrita ao atingimento dos objetivos organizacionais. Além disso, os trabalhos de auditoria de avaliação de riscos devem-se preocupar com a reavaliação dos riscos institucionais para que não fiquem presos ao escopo pré-estabelecido.

Os outros 5 desafios, embora possam interferir na implementação da ABR, precisam ser superados também, porque sua aplicação é uma determinação legal, tendo a corporação que se adequar rapidamente para não comprometer os gestores com multas do TCU e TCDF.

Diante do analisado e os resultados aqui demonstrados, é necessário ao CBDMF a implementação imediata da abordagem da auditoria baseada em riscos, não só para cumprimento da norma, mas também para acelerar e auxiliar no processo de adoção da metodologia da gestão de riscos na instituição. Além disso, é importante também para agregar valor à corporação, pois auxilia no atingimento dos seus objetivos institucionais.

Para a mudança de foco da Auditoria do CBDMF, a próxima subseção vai apresentar proposta de implementação de trabalho de auditoria baseada em riscos como fases institucionais que a Auditoria Interna precisa superar a fim de que a abordagem seja inerente ao setor como política organizacional, mantendo sempre um padrão de qualidade nos trabalhos realizados independentemente dos militares lotados nela.

4.6 Diagnóstico da Auditoria do CBDMF

Como observado na introdução, a abordagem da Auditoria Baseada em Riscos ainda não foi introduzida nos normativos do CBDMF e nesse sentido, de acordo com o processo de implantação da gestão de riscos na Corporação, a Controladoria como um todo ainda não foi contemplada com as alterações necessárias para reformulação da sua gestão.

Além disso, conforme citado anteriormente, os limites de endividamento do Distrito Federal com pessoal estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei complementar 101/2000), não permitem a contratação indiscriminada de pessoal para suprir a falta de mão-de-obra para os serviços de controle interno. E assim, o setor tem trabalhado com efetivo abaixo do necessário para realizar as atividades rotineiras, o que impede muitas vezes de realizar inovações para melhoria dos serviços ofertados.

Tanto é verdade que a SAGIN estava prevista para funcionar regimentalmente desde a publicação da Portaria nº 27/2011, porém só foi ter efetivo destinado em 2019. Contudo, ainda insuficiente para realização dos trabalhos tão necessários aos gestores da corporação.

Cabe destacar também, que a descontinuidade dos Auditores chefes interfere negativamente na manutenção dos trabalhos e da busca pela melhoria contínua dos serviços de auditoria. As mudanças constantes dos chefes da Auditoria geram problemas de planejamento, falta de continuidade das ações programadas e perda de conhecimento necessário para o exercício do cargo.

4.7 Proposta de implementação da abordagem da ABR

De acordo com Brito (2016) algumas etapas precisam ser alcançadas para que uma instituição adote a ABR como padrão:

- 1 - Sensibilização dos gestores
- 2 - Elaboração de política de gestão de riscos
- 3 - Capacitação dos auditores internos
- 4 - Escolha da metodologia para pontuação dos riscos
- 5 - Elaboração do PAINT (seguinte) com base em riscos

O produto seria o PAINT com base em riscos, que segundo Maeda (2021) para ter a eficiência necessária para implementação da cultura baseada em riscos precisa superar algumas etapas também:

- i) proporcionar capacitação para que entenda na prática como efetuar os procedimentos do método proposto;
- ii) promover reuniões periódicas de atendimento/esclarecimento de dúvidas;
- iii) orientar, por meio de treinamento on-line, os servidores da auditoria da instituição pesquisada quanto à utilização do artefato;
- iv) institucionalizar o artefato pelo Conselho Superior da instituição pesquisada;
- v) divulgar o artefato na página da auditoria interna da instituição pesquisada.

Essas etapas também são importantes para a Auditoria do CBMDF, pois devido à falta de pessoal os trabalhos têm sido realizados com a composição de comissões, que muitas vezes tem militares de fora do setor, principalmente quando o assunto a ser abordado não é de conhecimento geral. Assim, a divulgação do PAINT com foco em riscos, como visto, pode acelerar o processo de mapeamento dos riscos pelos setores que serão auditados e o conhecimento maior pela Corporação auxiliando a composição das comissões.

Considerando o atual estágio da adoção da gestão de riscos no CBMDF e o diagnóstico da Auditoria, é importante estabelecer 04 etapas para que a ABR seja

implementada com eficiência, que em relação a Brito (2016) não será preciso a publicação da Política de Gestão de Riscos pois ela já foi implementada na Corporação:

1ª. Fase: Sensibilização das Autoridades

Uma fase essencial, embora a gestão de riscos já seja uma realidade na Corporação, pois caso esse objetivo não seja alcançado a ABR só será implementada após a consolidação da GR. Ainda não se sabe quando isso vai ocorrer, por isso, a Auditoria do CBMDF pode exercer um papel fundamental na disseminação dessa cultura.

Mesmo já tendo um comitê de gestão de riscos, pode ser que as autoridades acreditem que se deve esperar a conclusão da GR para a iniciar a adoção da ABR, colocando a Corporação em risco de multas pelo TCU e TCDF como já foi discutido. Porém, é bem provável que os mecanismos de gestão de riscos já adotados e os benefícios propostos pela ABR sensibilizem as autoridades para a implementação da abordagem.

Além disso, a implementação será de responsabilidade da Auditoria do CBMDF, não envolvendo diretamente outros setores, o que não acarretará mais atividades para eles.

É importante também ressaltar, que após a sensibilização das autoridades, a implementação deve ser feita mediante portaria do Comandante-Geral da Corporação para que seja definida como política institucional.

2ª. Fase: Capacitação dos Militares da Auditoria

A capacitação dos militares da Auditoria do CBMDF deve ocorrer concomitantemente com a publicação da portaria de implementação, assim que a sensibilização das autoridades obtiver um resultado positivo. Por mais que os militares já tenham sido capacitados em gestão de riscos, o processo da ABR é de avaliação da GR, portanto, necessita de capacitação interna e externa sobre o COSO-ERM e o Manual de Orientação Técnica da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal da CGU (2017).

Essa capacitação é essencial para que o setor elabore ou aprove (será apresentado uma proposta nas recomendações deste trabalho) o manual de auditoria baseada em riscos, com vistas a orientar que qualquer trabalho realizado pelo setor, por meio de comissão interna, externa ou mista, seja realizado com foco em riscos.

3ª. Fase: Elaboração do Manual de Auditoria Baseada em Riscos

Após a capacitação dos militares na abordagem Auditoria Baseada em Riscos deve-se montar comissão com militares do setor para estabelecer a metodologia a ser desenvolvida nos trabalhos conforme o Roteiro de auditoria de gestão de riscos do TCU (2017) e o Manual de Orientações Técnicas de Auditoria Interna Governamental do Governo Federal (2017) elaborado pela CGU. Foi apresentada no Apêndice A uma proposta de manual de auditoria baseada em riscos que pode servir de base para a elaboração de um novo modelo ou a ratificação dele.

O objetivo de ter um manual próprio é que ele leve em consideração aspectos da instituição como a hierarquia e pontos próprios referente a constituição e capacitação dos militares externos que deverão compor as comissões de auditoria. Além disso, é nesta fase que será abordada a metodologia de pontuação dos riscos proposto por Brito (2016).

4ª. Fase: Elaboração do PAINT Baseado em Riscos

O Plano de Auditoria Interno do CBMDF é elaborado com vistas a atender às necessidades dos órgãos de controle: hoje contém auditorias obrigatórias e extraordinárias. As obrigatórias são estabelecidas de acordo com as recomendações dos órgãos externos. Já as extraordinárias, são incluídas mediante solicitações de autoridades e denúncias recebidas. Muitas vezes essas auditorias extraordinárias não são executadas por falta de pessoal ou por demandas não incluídas no PAINT.

O intuito é que o PAINT seja elaborado e executado com base nos riscos mapeados pela Corporação. As denúncias deveriam passar por procedimento preliminar de apuração para verificar sua materialidade, uma vez que o órgão de controle interno não pode atuar como órgão correccional conforme COSO II – ERM e a CGU (2017). Caso seja verificado a materialidade e a oportunidade com base nos riscos estabelecidos, deve-se planejar a auditoria.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

O presente estudo buscou identificar se havia benefícios na implementação da abordagem da Auditoria Baseada em Riscos para o CBMDF, pois a obrigatoriedade da adoção é desde a publicação do Manual de Orientação Técnica da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal da CGU (2017), contudo, até o momento não houve a mobilização institucional para isso

Diante do atual estágio da adoção da gestão de riscos na Corporação foi suscitado qual seria o melhor momento para a adoção da ABR, antes ou depois da consolidação da GR, e quais seriam os riscos de sua adoção. Assim, foi levantada bibliografia sobre o tema a fim de atingir os objetivos específicos: Definir a função de auditoria interna e da auditoria no serviço público; Contextualizar a criação da Auditoria do CBMDF bem como seu funcionamento; Definir o que é gestão de Gestão de Riscos; Identificar o estágio de implementação de Gestão de Riscos do CBMDF; Conceituar a abordagem da Auditoria Baseada em Riscos e identificar os benefícios e riscos da sua implementação no setor público.

Com a parte 2 “Revisão Bibliográfica” foi possível atingir os objetivos de acima em que ficou evidente a necessidade normativa de adequação às recomendações do COSO II – ERM. Para o objetivo específico avaliar o momento ideal para implementação da Auditoria Baseada em Riscos propondo minuta de Instrução Normativa visando sua adoção pela Auditoria do CBMDF, foi feita revisão integrativa a fim de buscar evidências quanto aos benefícios e desafios da implementação da ABR no setor público brasileiro. Como resultado, foi apresentada nas tabelas 3 e 4 com 24 benefícios e 7 desafios respectivamente.

Com essas , foi possível identificar a frequência dessas ocorrências em que se pode destacar como benefícios: Consolidação da GR com 6 ocorrências; melhora na comunicação 4 ocorrências; e, asseguarção da gestão com 2 ocorrências. Já quanto aos desafios, o único que se destacou foi a perda da independência com 2 ocorrências.

Daí depreende-se da literatura estudada que a implementação da ABR, além de ser obrigatória para o cumprimento da legislação, é essencial para agregar valor

às organizações, uma vez que foca nos principais riscos institucionais auxiliando no atingimento dos objetivos estratégicos. Assim, sua adoção traria mais benefícios que desafios, principalmente quanto à consolidação da política de gestão de riscos corroborando com a hipótese levantada.

Para implementação com eficiência foram sugeridas 04 etapas:

1ª. Fase: Sensibilização das Autoridades

2ª. Fase: Capacitação dos Militares da Auditoria

3ª. Fase: Elaboração do Manual de Auditoria Baseada em Riscos

4ª. Fase: Elaboração do PAINT Baseado em Riscos

A partir da conclusão desse processo, os trabalhos de auditoria seriam todos baseados em riscos, mesmo nos locais que ainda não foram mapeados, pois caberá a Auditoria estabelecer quais os riscos que devem ser analisados. Dessa forma, o controle interno do CBMDF estaria integrado com a metodologia exposta no COSO II – ERM e com o Manual de Orientações Técnicas da CGU.

Como limitação dessa pesquisa pode-se atribuir à falta de avaliação da gestão de riscos de forma direta por uma auditoria interna, que busque estabelecer critérios próprios para definir qual é o real estágio da GR na corporação, assim, poderia ser mensurado com mais facilidade os benefícios que poderiam ser atingidos a partir da implementação da ABR. Outra limitação é o fato de haver poucos estudos sobre o tema e que alguns desses poucos estudos, não separam o que é gestão de riscos de auditoria baseada em riscos fazendo confusão sobre o tema podendo apresentarem resultados que não são condizentes com a realidade.

Como sugestões de estudo posteriores, propõe-se que sejam abordados temas como: qual o valor agregado que a abordagem da Auditoria Baseada em Riscos promove em uma organização com a gestão de riscos completamente consolidada; qual o grau de independência das auditorias internas em instituições militares.

5.1 RECOMENDAÇÕES

Além da sugestão de adoção da abordagem da Auditoria Baseada em riscos conforme item 4.7, recomenda-se a criação de uma comissão com membros Auditoria do CBMDF para discussão, aprovação e adoção do Manual de Auditoria Baseado em Riscos do Apêndice 01, com a finalidade de promover a cultura e riscos na Corporação, auxiliar na consolidação da gestão de riscos, redução dos custos em auditoria, bem como adequação normativa ao Manual de Orientações Técnicas de Auditoria Interna Governamental da CGU (2017).

6 REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Fernanda Silva. O perfil da auditoria interna da prefeitura municipal de Belo Horizonte e seu papel como auxílio ao sistema de controle interno. 2014
- Aragão, José Aísio Catunda. Auditoria interna no setor público: instrumento de gestão ou de controle? [94 pag]. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Administração) - Centro Universitário Alves Faria - UNIALFA [Goiânia-Goias].
- ATTIE, William. Auditoria interna. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- ARAUJO, Tatiane Mota Lemos et al. Governança pública nos contratos de gestão: possíveis contribuições da auditoria do SUS. 2021.
- AZEVEDO, Ivan Almeida de et al. Ações de controle interno da Universidade Federal de Santa Catarina: um estudo sobre o nível de maturidade do gerenciamento de riscos. 2017.
- BALDISSERA, Jaqueline Giuliani; GOULARTE, Jeferson Luís Lopes. Planejamento do Órgão de Controle Interno com a Metodologia de Auditoria Baseada em Riscos (ABR). RAGC, v. 7, n. 29, 2019.
- BOTELHO, L. L. R.; CUNHA, C. C. DE A.; MACEDO, M. **O Método Da Revisão Integrativa Nos Estudos Organizacionais**. Gestão e Sociedade, v. 5, n. 11, p. 121, 2011.
- Brasil. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Recuperado em 02 novembro, 2017, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.
- Brasil. Lei Complementar no 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado em 14 junho, 2018, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm.
- Brasil. Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Acesso em 23 de maio de 2023. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm
- Brasil. Instrução Normativa Conjunta MP/CGU no 01/2016. Dispões sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Recuperado em 02 novembro, 2017, de <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/empresas-estatais/palestras-e-apresentacoes/1-instrucao-normativa-conjunta-cgu-mp-001-2016.pdf>.

- BRITO, GUILHERME CAETANO DE et al. Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em instituições federais de ensino. 2016.
- BRITO, Guilherme Caetano de. The use of risk matrix in the prioritization of internal audit activities at the Federal Institute Goiano. 2013. 57 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia, Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2013.
- Controladoria Geral da União. (2017). Manual de Orientação Técnica da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, Brasília, 2017. Recuperado em 10 dezembro, 2017, de <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>.
- Controladoria Geral da União. (2021). Serviços e Informações do Brasil. Atualizado em 12/07/2021 11h28. <https://www.gov.br/pt-br/orgaos/controladoria-geral-da-uniao>
- Corpo de Bombeiros Militar do Distrito Federal. Portaria 24, de 25 de dezembro de 2020. Estabelece a política de Gestão de Riscos da Corporação. Acesso em 23 de maio de 2023. <https://www.cbm.df.gov.br/governanca/>
- Castro, F. D. (2016). A necessidade de alinhamento entre governança corporativa, gestão de riscos e controles internos administrativos para se atingir os objetivos e resultados, agregando valor público. Escola Nacional de Administração Pública (ENAP). Recuperado em 10 janeiro, 2018, de <http://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2477/2/Fabiano%20de%20Castro%20-PDF%20Definitivo.pdf>.
- CHAVES, Priscila Miranda. A gestão de riscos no planejamento de auditoria interna e no monitoramento das recomendações de auditoria em uma instituição federal de ensino superior - Uberlândia. 2018. 116 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Organizacional) - Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2018. DOI <http://dx.doi.org/10.14393/ufu.di.2018.598>.
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307. Recuperado em 10 outubro, 2017, de https://poli.hevra.haifa.ac.il/~acohen/docs/The_effectiveness_of_internal_auditing.pdf
- Christopher, J. (2015). Internal audit: Does it enhance governance in the Australian public university sector?. *Educational Management Administration & Leadership*, 43(6), 954- 971. Recuperado em 10 outubro, 2017, de <http://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1741143214543206>

- DANTAS, Cantidiano Novais. Mecanismos de boas práticas de tecnologia da informação nas auditorias tributárias das Fazendas Públicas estaduais após a inserção do sistema público de escrituração digital. 2021. 104 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Sergipe, São Cristóvão, SE, 2021.
- DELOACH, James; THOMSON, Jeff. Improving organizational performance and governance: how the COSO frameworks can help. **Committe of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission**, 2014.
- Eulerich, M., Theis, J., Velte, P., & Stiglbauer, M. (2013). Self-Perception of the Internal Audit Function within the Corporate Governance System--Empirical Evidence for the European Union. *Problems and Perspectives in Management (PPM)*, 11(2), 57-72. Recuperado em 10 janeiro, 2018, de https://www.researchgate.net/profile/Patrick_Velte/publication/257890373_Self_Perception_of_the_Internal_Audit_Function_within_the_Corporate_Governanc_e_System_Empirical_Evidence_for_the_European_Union/links/56923b2308aed0aed81661b3
- EVANS, D.; PEARSON, A. Systematic reviews: gatekeepers of nursing knowledge. *Journal of Clinical Nursing*, Oxford, v. 10, n. 5, p. 593–599, Sep. 2001.
- GAJADHAR, Ram Anand et al. Financiamento da educação superior e análise de riscos: um estudo com ênfase no programa nacional de assistência estudantil na Universidade Federal da Paraíba. 2021.
- GOMES, Elaine Dias; ARAÚJO, Ademilson Ferreira de; BARBOZA, Reginaldo José. Auditoria: alguns aspectos a respeito de sua origem. **Revista científica eletrônica de ciências contábeis. Ano VII**, n. 13, 2009.
- Instituto dos Auditores Internos Do Brasil – IIA. (2013). Normas Internacionais De Auditoria Interna. Recuperado em 11 dezembro, 2017, de http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/As_tres_linhas_de_defesa_Declaracao_de_Posicionamento2_opt.pdf
- International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI. (2004). Guidelines for internal control standards for the public sector. Bruxelas.
- International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI. (2007). Diretrizes e Boas Práticas da INTOSAI Relacionadas com a independência das EFS (ISSAI 11).
- Klein Junior, V. H. (2020). Gestão de riscos no setor público brasileiro: uma nova lógica de accountability? *Revista De Contabilidade E Organizações*, 14, e163964. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.163964>
- LÓPEZ BETANCOURT, Raúl Alejandro. Auditoria baseada em risco. 2022. Tese de Doutorado. Instituto Superior de Economia e Gestão.

- MAIA, Bruna Fiuza; DE OLIVEIRA, Aline Barbosa. Auditoria baseada em riscos: um estudo em uma instituição federal de ensino superior da Bahia. 2019.
- MAEDA, Edilene Sakuno. Proposta de procedimento baseado em risco para as práticas de auditoria interna de uma instituição federal de ensino. 2021. 159f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração)- Instituto de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Federal Fluminense, Volta Redonda, 2021. <https://app.uff.br/riuff/bitstream/handle/1/22486/Disserta%c3%a7%c3%a3o%20Edilene%20Sakuno%20Maeda.pdf?sequence=1&isAllowed>
- MARTINS, Lucas Candeia. **Avaliação das práticas de controle interno e gestão de risco de prefeituras brasileiras com base no modelo COSO-ERM**. 2020. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco.
- MARTINS, Andreia Dulce; MARÇAL, Ronan Reis; ALBERTON, Luiz. Registro dos Benefícios da Auditoria Interna Governamental: uma análise da Percepção dos Auditores das IFES.
- MCNALLY, J. Stephen. The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: One approach to an effective transition. **Strategic Finance**, v. 6, n. 1, p. 1-8, 2013.
- MORAES, Maria Ester Lessa Brandão Nogueira et al. Gestão de riscos no âmbito da administração pública do Distrito Federal. 2020.
- MUTTI, Cláudia Silveira Thys. A qualidade da auditoria interna e a legitimidade da gestão das instituições federais de ensino superior brasileiras. 2019.
- Nogueira, Maria Ester Lessa Brandão de et al. Gestão de Riscos no âmbito da Administração Pública do Distrito Federal. **Revista Debates em Administração Pública–REDAP**, v. 1, n. 3, 2020.
- OLIVEIRA, T. F. de. Avaliação das Práticas de Auditoria Interna da Secretaria Federal de Controle Interno da CGU sob a Ótica da Auditoria Baseada em Riscos. *Revista da CGU, [S. l.]*, v. 11, n. 19, p. 19, 2019. DOI: 10.36428/revistadacgu.v11i19.140. Disponível em: https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/article/view/73. Acesso em: 18 jan. 2023.
- OLIVEIRA, Cibele Maria Pinto Pereira Menezes de. Geração de valor no contexto das unidades de auditoria interna governamental das universidades federais. 2022. 89 f., il. Dissertação (Mestrado em Economia) — Universidade de Brasília, Brasília, 2022.
- OLIVEIRA, Túlio Felix Silva. Avaliação das práticas de gerenciamento de riscos corporativos nos tribunais de justiça estaduais do Brasil sob a ótica do modelo COSO-ERM. 2021. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2021.
- OLIVEIRA, Júlio César Matos de. Gestão de riscos como ferramenta para a promoção da integridade pública: um estudo com comissões de ética do Poder

Executivo Federal. 2018. 124 f., il. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública)—Universidade de Brasília, Brasília, 2018.

- PEREIRA, SILVIO CESAR RIBEIRO. CPT94-A INFLUÊNCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA DIVULGAÇÃO DE PROVISÕES E DE PASSIVOS CONTINGENTES NO SETOR PÚBLICO. (2019) ANPCONT
- PFARRIUS, William Daniel Silveira et al. Os desafios para a implementação do novo paradigma de gestão fundamentado em governança e gestão de riscos: uma oportunidade para a efetivação de políticas públicas em EPT nos Institutos Federais de Educação. 2022.
- PINHO, Ruth Carvalho de Santana; BEZERRA, Leonardo Brandão. IMPLANTAÇÃO DA AUDITORIA BASEADA EM RISCO EM UMA ENTIDADE DO " SISTEMA S": O CASO DO SEBRAE/CE. REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036, v. 7, n. 2, p. 32-52, 2015.
- RAMOS, Karoll Haussler Carneiro; MONTEZANO, Lana; DA COSTA JUNIOR, Rogério Leal. Panorama da produção científica nacional de gestão de riscos corporativos na administração pública de 2013 a 2018. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 25, n. 1, p. 106-124, 2020.
- RIBEIRO, Renor Antonio Antunes. **O papel da auditoria interna na gestão de riscos em entidades do setor público de Portugal e do Brasil**. 2019. Tese de Doutorado.
- RODRIGUES, Rubens Carlos. A Atuação da auditoria interna nas universidades federais brasileiras. 2017. 176 f. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza-CE, 2017.
- SANTOS, Micaelli Lobo et al. Gestão Pública e Agenda 2030: uma revisão integrativa da literatura. **Research, Society and Development**, v. 10, n. 12, p. e203101220306-e203101220306, 2021.
- SILVA, Bruno José Pereira. **Proposta de modelo de gestão de riscos para uma ifes visando a realização de auditoria baseada em riscos**. 2015. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Rio Grande do Norte.
- SILVA, Fernanda Leite Ferreira da ; DE ALMEIDA, Alexandre Nascimento. Gestão de riscos na área de pessoal à luz da emenda constitucional 95/2016: uma aplicação para a Universidade de Brasília. **Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL**, p. 232-255, 2020.
- SOUZA, M. T. DE; SILVA, M. D. DA; CARVALHO, R. DE. **Revisão integrativa: o que é e como fazer** Integrative review: what is it? How to do it? Einstein, v. 8, n. 1, p. 102–108, 2010.

- TRIBUNAL, DE CONTAS DA UNIÃO. Roteiro de auditoria de gestão de riscos. **Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo. Brasília, 2017.**
- TRIBUNAL, DE CONTAS DA UNIÃO –Tribunal de Contas. Gestão de Riscos– Avaliação de Maturidade. **Brasília, TCU, 2018.**
- TRIBUNAL, DE CONTAS DA UNIÃO, TCU TRIBUNAL DE CONTAS. Modelos de referência de gestão corporativa de riscos. 2022. <https://portal.tcu.gov.br/planejamento-governanca-e-gestao/gestao-de-riscos/politica-de-gestao-de-riscos/modelos-de-referencia.htm>
- Whittemore R, Knafl K. The integrative review: update methodology. J Adv Nurs. 2005;52(5):546-53.
- VALENTIM, Isabella Christina Dantas; DA SILVA, Luciana Oliveira; PASSOS, Jean Gama. Controle interno e gestão de risco: uma revisão baseada em estudos brasileiros. **Revista INTERFACE-UFRN/CCSA ISSN Eletrônico 2237-7506**, v. 13, n. 1, 2016.

7 DEFINIÇÃO DE TERMOS (PORTARIA 17/2019)

- Análise de processos – realizada após a avaliação, é a ação de conduzir uma revisão dos diversos componentes de um processo ou do macroprocesso e obter um entendimento sobre o mesmo, com foco na melhoria deste processo;
- Apetite pelo risco – quantidade e tipo de riscos que uma organização está preparada para buscar, manter ou assumir;
- Atitude perante o risco – abordagem da organização para avaliar e eventualmente buscar, manter, assumir ou afastar-se do risco;
- Avaliação – apreciação de processo com vista a sua aprovação ou, em caso de lacunas que inviabilizem o seu andamento, a sua reprovação;
- Análise dos Riscos – compreensão da natureza do risco e à determinação do seu respectivo nível mediante a combinação da probabilidade de sua ocorrência e dos impactos possíveis;
- Avaliação dos Riscos – processo de comparação dos resultados da análise de risco com os critérios do risco para determinar se o risco e/ou sua respectiva magnitude é aceitável ou tolerável;
- Aversão ao risco – atitude de afastar-se de riscos;
- Comitê de Gestão de Riscos – no âmbito do CBMDF, é composto por um grupo de trabalho não permanente de caráter decisório para questões relativas à gestão de riscos;
- Comunicação e Consulta – processos contínuos e iterativos que uma organização conduz para fornecer, compartilhar ou obter informações e se envolver no diálogo com as partes interessadas e outros, com relação a gerenciar riscos. Parágrafo único. Eventuais conflitos de atuação decorrentes

- do processo de gestão de riscos serão dirimidos pelo Comitê de Gestão de Riscos;
- Controle – medida que está modificando o risco;
 - Critérios de risco – termos de referência contra a qual o significado de um risco é avaliado;
 - Desempenho do processo – resultados reais alcançados na execução de um processo;
 - Estrutura de gestão de risco – conjunto de elementos que fornecem os fundamentos e disposições organizacionais para conceber, implementar, monitorar, rever e melhorar continuamente a gestão do risco em toda a organização;
 - Evento – ocorrência ou alteração em um conjunto específico de circunstâncias;
 - Estabelecimento dos Controles – políticas e procedimentos que assegurem o alcance dos objetivos da administração, diminuindo a exposição das atividades aos riscos. Tais atividades acontecem ao longo do processo organizacional, em todos os níveis e em todas as funções, incluindo aprovações, autorizações, verificações, reconciliações, revisões de desempenho operacional, segurança de recurso e segregação de funções;
 - Fonte de risco – elemento que, individualmente ou combinado, tem o potencial intrínseco para dar origem ao risco;
 - Gestão de riscos – atividades coordenadas para dirigir e controlar uma organização no que diz respeito ao risco;
 - Identificação dos Controles – identificação dos procedimentos, ações ou documentos que garantem o alcance dos objetivos do processo e diminuem a exposição aos riscos;
 - Impacto – resultado de um evento que afeta os objetivos;
 - Monitoramento dos Riscos – verificação, supervisão, observação crítica ou identificação da situação, executadas de forma contínua, a fim de identificar mudanças no nível de desempenho requerido ou esperado;
 - Nível de risco – magnitude de um risco expressa na combinação das consequências e de suas probabilidades;
 - Parte interessada – pessoa ou organização que pode afetar, ser afetada, ou perceber-se afetada por uma decisão ou atividade;
 - Perfil de risco – descrição de um conjunto qualquer de riscos;
 - Plano de gestão de riscos – esquema dentro de uma estrutura de gestão de riscos, especificando a abordagem, os componentes de gestão e os recursos a serem aplicados para gerenciar riscos;
 - Política de gestão de risco – declaração das intenções e diretrizes gerais de uma organização relacionadas à gestão de riscos;
 - Probabilidade – chance de algo acontecer;
 - Processo de avaliação de riscos – processo global de identificação de riscos, análise de riscos e avaliação de riscos;
 - Processo de gestão de riscos – aplicação sistemática de políticas, procedimentos e práticas de gestão para as atividades de comunicação, consulta, estabelecimento do contexto, e na identificação, análise, avaliação, tratamento, monitoramento e análise crítica dos riscos;
 - Proprietário do risco – pessoa ou entidade com a responsabilidade e a autoridade para gerenciar o risco;
 - Riscos – efeito da incerteza nos objetivos a serem atingidos pela instituição;

- Risco inerente – risco ao qual se expõe face à inexistência de controles que alterem o impacto ou a probabilidade do evento;
- Risco desejado – novo risco residual após a efetivação dos novos controles de tratamento do risco;
- Risco residual – risco remanescente após o tratamento, controle do risco;
- Tolerância ao risco – é o nível de variação aceitável quanto à realização dos seus objetivos.
- Processo de definição do Escopo, Contexto e Critérios – definição dos parâmetros externos e internos a serem levados em consideração ao gerenciar riscos e ao estabelecimento do escopo e dos critérios de risco para a política de gestão de riscos;
- Processo de Identificação dos Riscos – busca, reconhecimento e descrição dos riscos, mediante a identificação das fontes de risco, eventos, suas causas e suas consequências potenciais;
- Tratamento dos Riscos – processo para modificar o risco;

ANEXO A – AMOSTRA

No.	Periódico/Ano/Título	Objetivo	Tipo de Estudo/Amostra	Resultados	Link
01	Repositório UM / O papel da auditoria interna na gestão de riscos em entidades do setor público de Portugal e do Brasil / 2019	Conhecer melhor a realidade e os desafios para a gestão de riscos e para o exercício da auditoria interna, com vistas à eficácia na gestão dos recursos públicos, num contexto de riscos e incertezas, e em tempos de crises e de restrições orçamentárias.	Qualitativo / 44 pessoas	<p>O papel da auditoria é exercido em organizações estruturadas de acordo com o modelo das três linhas de defesa do IIA, sendo que terceira linha de defesa é realizada por meio da função auditoria interna.</p> <p>Com efeito, observou-se o funcionamento da gestão de riscos e da função de auditoria interna, tanto em Portugal quanto no Brasil, nos setores: financeiro; infraestrutura e transportes; hospitais; defesa; e planejamento e modernização.</p> <p>Nos órgãos de prevenção da corrupção de ambos os países, que exercem papel normativo e que integram a estrutura de órgãos legalmente responsáveis pelo controle da administração pública, os relatos foram feitos em relação às demais entidades da administração pública, de modo que a aplicação do modelo das três linhas não se lhes aplica.</p> <p>Observou-se ainda que a gestão de riscos está em um grau incipiente ou inexistente nos seguintes setores da administração direta: entidades portuguesas que não responderam as entrevistas,</p>	https://hdl.handle.net/1822/64581

				mas que disseram não ter implantado a gestão de riscos; setor da saúde e da educação no Brasil; e setor de apoio a empresas.	
02	<u>Revista INTERFACE - UFRN/ CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCO: UMA REVISÃO BASEADA EM ESTUDOS BRASILEIROS/ 2016</u>	Identificar e analisar as características das pesquisas sobre controle interno e gestão de risco, nas principais revistas brasileiras de contabilidade entre os anos 2002 e 2015	Qualitativo	<p>No intuito de mitigar o risco, o nível de desempenho e o custo de implantação devem ser observados como ferramentas relevantes no processo de mensuração e controle de risco.</p> <p>O COSO foi intitulado como instrumento de controle e gestão em diversos trabalhos. Contudo, os resultados mostraram que diversos fatores devem ser considerados para implementar, ou fortalecer, o processo de gerenciamento de risco nas organizações efetivamente.</p>	https://ojs.ccsa.ufrrn.br/index.php/interface/article/view/705
03	<u>Revista Debates em Administração Pública – REDAP / GESTÃO DE RISCOS NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DO DISTRITO FEDERAL / 2020</u>	Identificar os principais aspectos que influenciaram os resultados alcançados por três Unidades do Governo do Distrito Federal: Fundação Hemocentro de Brasília (FHB), Companhia do Metropolitan do Distrito Federal (Metrô-DF) e Secretaria de Estado de Agricultura, Abastecimento e Desenvolvimento Rural (SEAGRI).	Qualitativo	Resultados: liderança, internalização do programa e capacitação em gestão de riscos foram os fatores mais influentes.	https://www.portaleducos.idp.edu.br/redap/article/view/5452/2168
04	REVISTA DE CONTABILIDADE DO MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UERJ / PANORAMA DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL DE GESTÃO DE RISCOS CORPORATIVOS NA	visa proporcionar um panorama geral do desenvolvimento da produção científica nacional sobre o tema gestão de riscos no setor público dos últimos 6 anos	Qualitativo	COSO é a principal referência metodológica, metade abordou todas as etapas da gestão de riscos; a falta de capacitação dos envolvidos é a dificuldade mais relatada e a melhoria no atingimento dos objetivos é o principal benefício previsto. A maioria dos estudos foram em organizações federais do poder executivo. Ao final são apresentadas recomendações para futuras investigações sobre o tema.	DOI: https://doi.org/10.12979/rcmccu.erj.v25i1.59269

	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DE 2013 A 2018/ 2020				
05	UNIALFA Biblioteca Digital de Teses e Dissertações /Auditoria interna no setor público: instrumento de gestão ou de controle?/2014	O objetivo desta pesquisa é explorar questões relacionadas sobre a auditoria interna, em especial conhecer a percepção que auditores internos do setor público possuem sobre a importância e os benefícios da auditoria interna, além de explorar assuntos relacionados com estrutura, enfoque e forma de atuação, com a finalidade de buscar responder a indagação do título desta dissertação “Auditoria interna no setor público: instrumento de gestão ou de controle?”	Qualitativo	Sendo assim, considerando que seu foco maior está voltado para o controle, a auditoria interna do setor público pode ser vista mais como um instrumento de controle do que de gestão.	http://tede.unialfa.com.br/jspui/handle/tede/57
06	Repositório institucional UFRN/Proposta de modelo de gestão de riscos para uma IFES visando a realização de auditoria baseada em riscos/2015	Proposta de modelo de gestão de riscos para uma IFES visando a realização de auditoria baseada em riscos	Qualitativo	Foi proposto um modelo de gestão de riscos à UFRN e disponibilizado à gestão da universidade a simulação de um módulo para o seu sistema de informação, capaz de gerenciar os riscos relativos aos mais variados eventos que podem influenciar no alcance dos objetivos institucionais.	https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/20661
07	A Revista Gestão Universitária na América Latina – GUAL/ Gestão de	Avaliar se a FUB está preparada para gerenciar os riscos afetos à gestão de	Qualitativo	A FUB não está suficientemente preparada para fazer frente aos problemas na área de pessoal.	https://doi.org/10.5007/1983-

	riscos na área de pessoal à luz da Emenda Constitucional 95/2016: uma aplicação para a Universidade de Brasília/ 2020	pessoal, hierarquizando os riscos e fornecendo subsídios para a tomada de decisão.			4535.20 20v13n3 p232
08	BDTD-UFG/ Benefícios e desafios da auditoria baseada em riscos: proposta de implantação no Instituto Federal Goiano/ 2016	O objetivo deste trabalho é identificar os benefícios e desafios na implantação da ABR nas IFES e então propor um plano de ação para implantação da ABR no Instituto Federal Goiano (IF Goiano)	Qualitativo	Foram extraídos dois fatores que representam benefícios e três fatores que representam desafios na implantação da ABR, com destaque para o desafio da existência de estrutura de gestão de riscos inadequada na organização. Por fim, foi proposto um plano de ação para implantação da ABR no IF Goiano contendo ações para superar os desafios identificados anteriormente	http://repositorio.bc.ufg.br/handle/tede/6462
09	Repositório UFBA/ Governança pública nos contratos de gestão: possíveis contribuições da auditoria do SUS/ 2021	Analisar os limites e possibilidades de a Auditoria do Sistema Único de Saúde da Bahia contribuir na implementação da governança pública dos contratos de gestão celebrados pela Secretaria da Saúde do Estado da Bahia (Sesab) com Organizações Sociais, para gestão de unidades hospitalares.	Qualitativo	Os resultados apontam que a Auditoria do SUS/BA contribui para a implementação da governança da Sesab, mediante a avaliação independente, atuando na terceira linha de defesa; recomendando à alta administração e aos auditados as providências que precisam ser tomadas para saneamento das irregularidades; e realizando encaminhamentos aos órgãos competentes para adoção das medidas necessárias para a responsabilização. No entanto, existem limitações relacionadas à promoção da transparência e à garantia da accountability que interferem na plena efetividade das suas ações. Sinalizou-se a necessidade da publicação dos relatórios das auditorias, promovendo maior transparência para o cidadão das ações desenvolvidas; a adoção de procedimento padronizado para responsabilização; utilização dos desdobramentos provenientes das medidas adotadas pelos órgãos internos e externos na elaboração do seu planejamento; e programação de auditorias de acompanhamento dos contratos auditados, permitindo a avaliação da implementação das recomendações e a correção das não conformidades. Quanto à qualificação das auditorias, sugerem-se adequações na	https://repositorio.ufba.br/handle/ri/35712

				metodologia, incorporando-se conceitos relacionados à Governança Pública.	
10	Repositorio UFPB/ Financiamento da educação superior e análise de riscos: um estudo com ênfase no programa nacional de assistência estudantil na Universidade Federal da Paraíba/ 2021	Analisar como os riscos envolvidos nas constatações dos relatórios de auditoria da Controladoria Geral da União (CGU) e da Auditoria Interna (AUDIN) da UFPB no tocante à concessão de assistência estudantil podem ser gerenciados.	qualitativo	<p>O estudo indicou que os relatórios dos órgãos de controle podem servir como uma fonte complementar à ferramenta gestão de riscos, tendo em vista que as constatações neles apontadas também sinalizam para a existência de riscos.</p> <p>A execução envolve mais riscos operacionais do que legais, financeiros ou de imagem. Os riscos, na maioria das vezes, não são tratados de maneira adequada e tempestiva por ausência de mecanismos, fazendo com que venham a se concretizar e provocar danos ao Programa</p>	https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/22346
11	Repositório institucional UFSC / Ações de controle interno da Universidade Federal de Santa Catarina: um estudo sobre o nível de maturidade do gerenciamento de riscos/ 2017	Pesquisar o nível de maturidade do gerenciamento de riscos na Universidade Federal de Santa Catarina, de acordo com a Instrução Normativa Conjunta CGU/MP N° 001/2016.	Qualitativo	<p>O cumprimento do objetivo de avaliar em que medida a UFSC gerencia os riscos (maturidade do gerenciamento de riscos) evidenciou a incorporação de rotinas para a verificação de riscos junto às atribuições da sua Unidade de Controle, a partir do ano de 2016, em respeito à norma legal Instrução Normativa Conjunta CGU/MP N° 001/2016.</p> <p>A descrição das ações de auditoria para o período investigado suscitam em rotinas de monitoramento, verificação, revisão e recomendações, que representam os atributos dos controles internos instituídos para a Instituição. Em relação ao funcionamento dos controles internos, a pesquisa indica que, para maioria das áreas da UFSC, as exigências são aplicadas. Houve exceção para o fator avaliação de riscos, que mostra insuficiência de formalidades, indicação de processos críticos e análise de riscos associados às metas e objetivos operacionais.</p> <p>Já, a avaliação do nível de maturidade da gestão de riscos na UFSC resultou na média geral para o grau ingênuo, isto é, a Instituição não faz uso de uma abordagem formal para gestão de riscos.</p>	https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/177788
12	Repositorio IDP / Gestão de riscos no âmbito da administração pública do Distrito Federal/ 2020	Implantou-se o Programa e buscou-se identificar os principais fatores que influenciaram os resultados alcançados	Qualitativo	Resultados: liderança, internalização do programa e capacitação em gestão de riscos foram os fatores mais influentes. Liderança: FHB - a ingerência da alta direção impulsionou a implantação do programa e facilitou a sua execução. Metrô-DF e SEAGRI - apoio da alta direção, representado na formalização da política, comprometeu a boa execução e dificultou a continuidade após as eleições distritais de	https://repositorio.idp.edu.br/handle/12345678

		por três Unidades distritais: Fundação Hemocentro de Brasília (FHB), Companhia do Metropolitano do Distrito Federal (Metrô-DF) e Secretaria de Estado de Agricultura, Abastecimento e Desenvolvimento Rural (SEAGRI)		2018. Internalização da política: FHB - experiência prévia em gestão da qualidade valeu para internalizar a gestão de riscos pela divulgação dos bons resultados e intercâmbio de informações entre setores; Metrô-DF e SEAGRI – cultura organizacional, representada por resistência dos servidores, dificultou a internalização da política. Capacitação - FHB considerou-a essencial ao sucesso na implantação da política; suporte da CGDF permanente à FHB e inicial ao Metrô-DF e à SEAGRI. Para servidores, a capacitação foi o mecanismo mais relevante à boa execução da política de gestão de riscos nas Unidades.	<u>9/2763</u>
13	Repositório UFMG / O perfil da auditoria interna da prefeitura municipal de Belo Horizonte e seu papel como auxílio ao sistema de controle interno / 2014	O objetivo geral da pesquisa em questão é analisar a estrutura da Auditoria Interna da PBH e demonstrar através dos resultados de sua atuação como ela agrega valor ao sistema de controle interno do Município.	Qualitativo	Com atuação eficaz na detecção de falhas nos controles e no acompanhamento da implementação de medidas saneadoras, a Auditoria Interna da PBH se apresenta como importante auxílio ao controle, agregando-lhe valor e contribuindo para a melhoria contínua da gestão pública municipal, através da redução de custos, padronização de rotinas, adoção de melhores práticas e outros ganhos substanciais para o Sistema de Controle Interno do Município.	http://hdl.handle.net/1843/BUOS-9L2H99
14	Repositorio institucional UFF / Proposta de procedimento baseado em risco para as práticas de auditoria interna de uma instituição federal de ensino. 2021.	objetivo elaborar um procedimento que melhor se aplique às atividades de uma auditoria interna e que contribua para o desempenho da governança, da gestão de risco e dos controles internos do Instituto Federal, permitindo a orientação ou padronização de procedimentos sistemáticos de auditoria para agregar	Qualitativo	O resultado da pesquisa evidenciou que os procedimentos nas atividades de auditoria interna não são realizados adequadamente. Diante desse resultado, elaborou-se um manual de procedimentos para auxiliar no desempenho adequado da auditoria interna, que foi validado para maior confiabilidade do produto. Assim, será necessário implementar um plano de ação: proporcionar capacitação e treinamentos; promover reuniões para orientação; institucionalizar o manual de procedimentos e divulgá-lo na página da auditoria da instituição pesquisada.	https://app.uff.br/riuff/handle/1/22486

		valor à organização			
15	Epositório UFU / A gestão de riscos no planejamento de auditoria interna e no monitoramento das recomendações de auditoria em uma instituição federal de ensino superior - Uberlândia. 2018	f1) descrever a metodologia de gestão de riscos adotada pela Auditoria Geral da Universidade Federal de Uberlândia (AUDIT/UFU) no planejamento de auditoria interna, qual seja, a sistemática de priorização das ações de auditoria elencadas nos Planos Anuais de Auditoria Interna (PAINTs) 2017 e 2018; apontar possíveis inconsistências no método; construir o mapeamento do referido processo e propor melhorias para a metodologia vigente; e 2) descrever o processo de controle interno e monitoramento das recomendações de auditoria e sugerir os requisitos funcionais que deveriam compor o Sistema Informatizado de Monitoramento de Recomendações a ser desenvolvido para a AUDIT/UFU	Qualitativo	Também de abordagem qualitativa e caráter descritivo, o estudo do capítulo três justifica-se pela necessidade de adequação do processo de monitoramento desenvolvido pela AUDIT/UFU às determinações do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União e do Tribunal de Contas da União, bem como pelos benefícios que poderiam advir da utilização de um sistema informatizado especialista no acompanhamento desse processo de gestão, a saber: mitigação do risco de não cumprimento das recomendações pelas áreas auditadas, celeridade na troca de informações, registro do histórico de monitoramento, confecção de relatórios gerenciais e gráficos, classificação das providências, entre outros.	http://dx.doi.org/10.14393/ufu.di.2018.598
16	Congresso UFSC/Registro dos Benefícios da Auditoria Interna	Analisar a percepção dos auditores internos acerca do processo de implementação da IN	Qualitativo	Foram percebidos indícios de deficiências no treinamento dos auditores, nas estruturas das organizações observadas, nas relações internas e externas de comunicação, dentre outras. Ainda, os auditores internos acreditam que o novo dispositivo seja	http://cdn.ufsc.br/s3

	Governamental: uma análise da Percepção dos Auditores das IFES /2020	CGU 4/2018 nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES)		capaz de trazer à tona uma maior relevância de suas atividades laborais, ainda que tenha sido apontada a necessidade de uma maior divulgação dos resultados para este fim.	amazon aws .com/10 CCF/202 00629 112044_ id.pdf
17	RDBU/ A qualidade da auditoria interna e a legitimidade da gestão das instituições federais de ensino superior brasileiras/ 2017	Analisar a qualidade da auditoria interna das Instituições Federais de Ensino Superior brasileiras – IFES, como fator explicativo dos apontamentos dos órgãos de controle do Estado, contribuindo para a legitimação da gestão da organização pública.	Quantitativo	Em todas as regressões realizadas, observa-se um efeito negativo entre os apontamentos dos órgãos de controle do Estado e a qualidade da auditoria interna. Conclui-se que os resultados confirmam a hipótese de que um menor número de apontamentos dos órgãos de controle do Estado, influenciado por uma maior qualidade da auditoria interna, fortalece a legitimidade da gestão da organização pública.	http://ww w.reposit orio.jesui ta. org.br/ha ndle/UNI SINOS/9 095
18	Repositorio institucional IFRS / Os desafios para a implementação do novo paradigma de gestão fundamentado em governança e gestão de riscos: uma oportunidade para a efetivação de políticas públicas em EPT nos Institutos Federais de Educação / 2022	Investigar quais são e como podem ser tratadas as principais dificuldades para a implementação dos processos e fluxos necessários para o enquadramento das Instituições Federais de Educação Profissional e Tecnológica no novo paradigma administrativo, de modo que possam efetivar suas políticas públicas e, por conseguinte, atingir sua finalidade.	Qualitativo	Foi concebido e proposto um produto educacional, na forma de um Guia para a constituição e implantação de uma Unidade de Controladoria, enquanto órgão apto e capaz de assessorar a Gestão por meio da criação, uniformização e sistematização de fluxos e processos nas áreas de Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos.	https://d space.ifr s.edu.br/ xmlui/ handle/1 2345678 9/717

19	Repositorio UnB / Geração de valor no contexto das unidades de auditoria interna governamental das universidades federais / 2022	Explicar a influência das variáveis independentes na geração de valor a governança das Universidades Públicas Federais Brasileiras (UFs) através da modelagem de contabilização de benefícios financeiros e não financeiros dos serviços realizados pela auditoria interna governamental.	Quali-quantitativo	Por meio de uma regressão logística, constatou-se o poder explicativo das variáveis independentes. Em relação aos benefícios financeiros gerados no período, todas as variáveis foram relevantes, sendo a variável atividade de monitoramento a que possui o maior poder explicativo (0,32%), mas em relação as variáveis AUDR e AUDC foi constatado que, apesar de relevantes, elas influenciam negativamente a probabilidade de ocorrer uma geração de valor monetária. Quanto aos benefícios não financeiros, apenas a variável AUDR se mostrou irrelevante e a variável AUDC, apesar de relevante, também influencia negativamente a geração de valor não monetária. A variável PGMQ mostrou maior poder explicativo (0,29%) para a geração de benefícios não financeiros. Ainda foi possível verificar lacunas na IN CGU nº 10/2020, as quais não permitem uma real demonstração de todos os benefícios gerados pela auditoria interna.	https://repositorio.unb.br/handle/10482/45091
20	ATTENA – UFPE / Avaliação das práticas de gerenciamento de riscos corporativos nos tribunais de justiça estaduais do Brasil sob a ótica do modelo COSO-ERM / 2021	Avaliar a estrutura de gerenciamento de riscos corporativos dos Tribunais de Justiça Estaduais Brasileiros com base no framework COSO-ERM.	Quali-Quantitativo	Dentre os resultados, verificou-se que apenas as atividades do componente “governança e cultura” foram identificadas pelos respondentes como próximas às premissas do COSO-ERM. Assim, sob uma ótica global, os Tribunais avaliados têm adotado práticas que se distanciam do framework. Quanto ao nível de alinhamento do sistema de gerenciamento de riscos corporativos, a pontuação obtida foi de 2,69 no máximo de 5,00. Concluindo que a estrutura de gerenciamento de riscos corporativos dos Tribunais de Justiça Estaduais pesquisados não é aderente a maioria dos pressupostos do COSO ERM. Quanto a percepção de seus agentes, os resultados revelaram diferenças de percepção entre os controladores e gestores em quatro componentes (Estratégia de Definição de Objetivos, Desempenho, Revisão e Informação, Comunicação e Reporte). Já na análise em mais de dois grupos, o fator “formação acadêmica” entre os profissionais com formação em Administração e Economia confrontada com a percepção dos profissionais com formação nas Demais Áreas de conhecimento tem influência na percepção dos respondentes sobre o componente “Governança e Cultura”. os resultados da pesquisa evidenciaram um desequilíbrio entre os componentes investigados. Sendo possível identificar práticas de gerenciamento de riscos apenas em atividades pontuais e não disseminadas na instituição	https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/39822
21	Repositório UnB / Gestão de riscos	o estudo aplica um modelo de	Qualitativo	Os resultados do estudo sugerem a existência de um conjunto de riscos que afetam as comissões de ética e que boa parte deles são	https://repositorio

	como ferramenta para a promoção da integridade pública: um estudo com comissões de ética do Poder Executivo Federal. 2018.	gerenciamento de riscos em comissões de ética do Poder Executivo Federal, a fim de identificar os riscos que afetam as atividades dessas unidades, além de fazer a sua análise e avaliação, descrevendo-os e hierarquizando-os.		verificados em diferentes estudos ao longo do tempo, o que sinaliza a necessidade de reestruturação do Sistema de Gestão da Ética como um todo. O estudo também apresenta o relacionamento entre diferentes riscos, o que sugere que a mitigação de determinados riscos pode resultar na mitigação de outros riscos a eles relacionados. Contudo, apesar de postular pela eficácia do emprego da gestão de riscos no setor público, a pesquisa aponta as reservas que devem ser observadas a fim de que a aplicação inapropriada da gestão de riscos não afete negativamente os objetivos organizacionais das instituições públicas.	.unb.br/handle/10482/32300
22	Repositorio UFBA / A institucionalização da atividade de auditoria interna no executivo federal brasileiro/ 2017	Considerando o papel fundamental exercido pelas auditorias internas no fortalecimento dos processos de governança das organizações, a presente pesquisa se propôs a investigar a função desse tipo de auditoria no âmbito do Executivo Federal brasileiro, analisando se o nível de capacidade em que se encontra indica a institucionalização e a aplicação uniforme de suas práticas.	Qualitativo	Os resultados indicam que a aplicação do Modelo permite a identificação de pontos de melhoria nos processos de auditoria interna atualmente desenvolvidos pela SFC. Ademais, verificou-se que a AAI exercida por esse Órgão não alcançou o nível de capacidade 2, ou seja, áreas de processos principais de auditoria interna previstas pelo Instituto dos Auditores Internos não são implementadas, ou são executadas, mas não estão institucionalizadas ou inseridas na cultura do Órgão.	https://repositorio.ufba.br/handle/ri/24654
23	Repositorio UFC / A Atuação da auditoria interna nas universidades federais brasileiras / 2017	Avaliar as atividades desenvolvidas, no ano de 2016, pela Auditoria Interna no âmbito das Universidades Públicas Federais brasileiras em atenção ao estabelecido pelos órgãos de controle.	Qualitativo	Os resultados obtidos demonstram que há unidades de Auditoria Interna instaladas em 61 das 63 universidades pesquisadas. O corpo funcional é formado por servidores concursados que possuem formação na área de Administração, Ciências Contábeis ou Ciências Jurídicas e com pós-graduação. As atividades desenvolvidas visam os Controles da Gestão e possuem como foco, principalmente, as auditorias de gestão e operacional. Mais de um terço das atividades estão ligadas ao assessoramento e orientações aos gestores, acompanhamento da implementação de recomendações dos órgãos de controle interno/externo e emissão de relatórios promovendo a	http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/28900

				transparência ativa por parte desta unidade	
24	Repositorio UFMG / Atividade de auditoria interna da Controladoria-Geral do estado de Minas Gerais / 2019	Verificar qual é o nível de maturidade da auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE), a partir da aplicação do modelo IA-CM.	Qualitativo	Os resultados demonstraram que a auditoria interna da CGE domina, em média, 18% das práticas do modelo mencionado, não alcançando a implementação de todas as práticas do Nível 2. Considerando que é necessário que o órgão domine todas as áreas de processos-chave de um nível para que seja classificado como pertencente àquele nível de capacidade, conclui-se que o nível de maturidade da auditoria interna da CGE é o Nível 1. Nesse nível, a auditoria é considerada ad hoc, os processos não são totalmente definidos e nem todas práticas são executadas consistentemente.	http://hdl.handle.net/1843/30562
25	Repositorio Institucional UFG / A utilização da matriz de risco na priorização das atividades de auditoria interna no Instituto Federal Goiano / 2013	Propor uma metodologia de elaboração de matriz de risco que hierarquizasse as ações governamentais a serem auditadas pela Unidade de Auditoria Interna do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Goiano. F	Qualitativo	Constatando-se que apenas 25,71% dos Institutos Federais da amostra utilizam matriz de risco e apenas 14,29% dos Institutos Federais utilizam matriz de risco com critérios objetivos de atribuição de pontuação. Em seguida, foram descritas cinco metodologias de elaboração de matriz de risco com atribuição de pontuação, usando-as como referência para elaboração de uma proposta de matriz de risco que atribui pontuação às variáveis de materialidade, relevância e criticidade de cada ação governamental.	http://repositorio.bc.ufg.br/handle/ri/312
26	Repositorio UFS / Mecanismos de boas práticas de tecnologia da informação nas auditorias tributárias das Fazendas Públicas estaduais após a inserção do sistema público de escrituração digital / 2021	Objetivo da pesquisa foi analisar a percepção dos auditores de tributos quanto aos mecanismos de boas práticas de TI do framework ISO/IEC 38500 nas execuções da auditoria tributária informatizada da Secretaria de Estado da Fazenda de Sergipe, após a implantação do SPED.	Qualitativo	Na percepção dos auditores, a gestão, o monitoramento, as medições, as avaliações de resultados e as adequações da TI utilizada na auditoria tributária estão em parte presentes no órgão e em evolução para melhorias. Entretanto, os auditores enfatizam que há deficiências na visibilidade, disseminação, inovação, treinamento e aprimoramento das possibilidades de aplicações da referida TI e suas inovações.	https://ri.ufs.br/jspui/handle/ri/ufs/14087

ANEXO B - PROPOSTA DE PORTARIA DE ADOÇÃO DA ABR

ASSUNTOS GERAIS E ADMINISTRATIVOS

ATOS COMANDANTE-GERAL

IV – PORTARIA DE REGULAMENTAÇÃO DE AUDITORIA BASEADA EM RISCOS

Portaria XX, de XX de mês de ano.

Regulamenta a abordagem da auditoria baseada em riscos no âmbito do CBMDF e dá outras providências.

O COMANDANTE-GERAL, no uso das atribuições que lhe confere o art. 7º, incisos II, III e VI, do Decreto Federal 7.163, de 29 abr. 2010, que regulamenta o art. 10-B, inciso I, da Lei 8.255, de 20 nov. 1991, que dispõe sobre a organização básica do CBMDF, resolve:

Art. 1º Regular a metodologia da auditoria baseada em riscos nos trabalhos da Auditoria do CBMDF.

Art. 2º Aprovar o Manual de Auditoria Baseada em Riscos do CBMDF conforme anexo X.

Art. 3º O planejamento anual de auditoria que resulta na elaboração do Plano Anual de Auditoria (PAINT) deve ser elaborado levando em consideração os riscos mais significantes da Corporação.

Art. 4º Os trabalhos individuais de auditoria incluídos no PAINT deverão ser planejados de acordo com os principais riscos levantados pelo setor ou processo a ser auditado:

I – Os trabalhos individuais de auditoria serão realizados por comissão de auditoria nomeada especificamente para isso;

II – As comissões de auditoria serão compostas preferencialmente por militares lotados na Auditoria do CBMDF.

III – Na impossibilidade técnica ou de pessoal a comissão pode ser composta por membros internos e externos a Auditoria do CBMDF ou exclusivamente por membros externos.

IV – Quando a comissão conter membros internos e externos cabe aos militares da Auditoria do CBMDF o auxílio na definição dos riscos relacionados ao trabalho individual de auditoria.

V – Quando a comissão for composta exclusivamente por membros externos compete à Seção de Coordenação de Auditorias (SECOR) auxiliar na condução da identificação dos principais riscos relacionados ao trabalho individual de auditoria;

VI – A comissão deve observar o regulamento de funcionamento de comissão da Controladoria do CBMDF.

Art. 5º Os riscos já mapeados pela Corporação deverão ser analisados e utilizados no planejamento de auditoria.

Art. 6º Os riscos mapeados pela Corporação servirão de base para a elaboração do PAINT e dos trabalhos individuais de auditoria, mas o responsável pelo planejamento pode determinar outros riscos identificados por meio de relatórios anteriores de auditoria interna ou externa.

Art. 7º Esta Portaria entra em vigor no dia da sua publicação, revogando as disposições contrárias.

Mônica de Mesquita Miranda – Cel. QOBM/Comb.

Comandante-Geral

APÊNDICE A - Manual de Auditoria de Gestão Baseada em Riscos

Introdução

A gestão de riscos surge da necessidade dos órgãos de controle em comprometer as funções de auditoria com aquilo que realmente importa dentro de uma organização pública. Em um ambiente em que a eficiência passa a ter papel primordial, todos os esforços da entidade devem ser combinados para alcançar a maior efetividade possível da ação pública.

Nesse contexto, com a publicação do Manual de Orientações Técnicas da Auditoria Interna Governamental do Governo Federal em 2017 pela Controladoria-Geral da União (CGU), a atividade de auditoria interna dos órgãos dependentes do orçamento federal devem ser orientadas para a análise de riscos.

O Corpo de Bombeiros Militar do Distrito Federal, instituição organizada e mantida pela União, tem no Fundo Constitucional do Distrito Federal criado pela **lei no. 10.633/02** sua maior fonte de financiamento. Portanto, desde a publicação do manual pela CGU é obrigatório o uso da abordagem da auditoria baseada em riscos (ABR) nas atividades desenvolvidas pelas suas unidades fiscalizadas.

Além disso, a ABR agrega muito mais valor à organização, pois foca nos principais riscos institucionais, avaliando-os e propondo melhorias. Assim, a Auditoria Interna deve focar seus trabalhos no atingimento dos objetivos da entidade e não na busca incessante pela conformidade.

Assim, este manual tem o objetivo de apoiar as atividades da Auditoria do CBMDF para execução dos trabalhos de auditoria baseada em riscos. Ele é composto dos capítulos 01 – Auditoria Baseada em Riscos, 02 – Definições, 03 – Planejamento, 04 – Execução e 05 – Monitoramento.

Capítulo 01 – Auditoria Baseada em riscos

1.1 Função de Auditoria Interna

A Auditoria Interna é uma atividade realizada de forma independente e objetiva de garantia e consultoria, realizada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização de acordo com Attie (2007). Além disso, Pinho (2015) destaca que ajuda uma organização a atingir seus objetivos, por meio da avaliação e melhoria dos controles internos.

Corroborando com esse entendimento a Controladoria-Geral da União (CGU, 2017) por meio do Manual de Orientações Técnicas estabeleceu o seguinte:

“A Auditoria Interna Governamental, embora apresente muitas semelhanças com a Auditoria Independente, apresenta também suas especificidades. Entre elas, pode-se destacar:

a) a obtenção e a análise de evidências relativas à utilização dos recursos públicos, a qual contribui diretamente para a garantia da accountability nas suas três dimensões, quais sejam: transparência, responsabilização e prestação de contas;

b) a contribuição para a melhoria dos serviços públicos, por meio da avaliação da execução dos programas de governo e da aferição do desempenho dos órgãos e das entidades no seu papel precípuo de atender à sociedade;

c) a atuação com vistas à proteção do patrimônio público.”

Nesse mesmo sentido e sob a perspectiva do sistema de controle interno, Pereira (2019) afirma que a principal função da auditoria interna é de prestação de aconselhamento imparcial para a alta gestão, além da avaliação de riscos e controles, ela também está apta para avaliar as tecnologias assegurando a eficácia do Sistema de Controle Interno – SCI.

Para o INTOSAI (2007) a auditoria interna como uma entidade independente e segregada da função responsável pelos controles internos da gestão reduz o risco de erros, desperdícios ou procedimentos incorretos e o risco de não detectar tais problemas (IIA, 2013; INTOSAI, 2007).

o Institute of Internal Auditors (IIA) desde 2004 exige a avaliação da gestão de riscos entre os objetivos da auditoria interna. Já no Brasil, no setor público brasileiro, começou a ser exigido em 2015, com a publicação da Instrução Normativa nº 24/2015, que estabeleceu as diretrizes para planejamento, execução, comunicação e monitoramento nas atividades de auditoria interna no poder executivo federal.

A adoção de medidas para a implementação da gestão de risco passou a ser obrigatória após a publicação da Instrução Normativa Conjunta no 1/2016. Brito (2016) reconhece que o sucesso na implantação da auditoria baseada em riscos (ABR) está diretamente relacionada com a estrutura de gestão de riscos adotada na organização e com o nível e maturidade de gestão de riscos.

Assim, a obrigatoriedade de implementação da gestão de riscos existe desde 2015. O CBMDF tem adotado medidas efetivas para a implementação em sua totalidade.

1.2 Auditoria do CBMDF

A Auditoria do CBMDF foi instituída sob a forma atual a partir da publicação da Portaria nº 27 de 29 de abril de 2011 no Boletim Geral nº 082 de 02 de maio de 2011 (Regimento Interno Controladoria), que foi a regulamentação do artigo 14 do Decreto nº 7.163, de 29 e abril 2010.

A Portaria nº 24, de 25 de novembro de 2020 publicada no Suplemento ao BG 223, de 1º de dezembro de 2020 aprovou o regimento interno do Corpo de Bombeiros

Militar do Distrito Federal e revogou todos os outros normativos nesse sentido. Assim, em seu artigo 85 estabeleceu como competência da Auditoria:

“Art. 85. À Auditoria, além das atribuições previstas no art. 78, compete:

I - Supervisionar, fiscalizar, analisar e avaliar a administração orçamentária, financeira, contábil, patrimonial, de pessoal e operacional da Corporação;

II - Elaborar o plano anual de auditoria em conformidade com as diretrizes estabelecidas pela Controladoria;

III - acompanhar e controlar procedimentos administrativos relativos às tomadas de contas;

IV - Buscar a inter-relação entre ações de controle, inclusive processos disciplinares e inquéritos militares;

V - Examinar inventários e processos de tomada de contas de agente de material, dos ordenadores de despesas e demais responsáveis por bens e valores públicos da Corporação, certificando a sua regularidade;

VI - Coordenar, dirigir e controlar o cumprimento das recomendações, diligências e decisões exaradas pelos órgãos de controle interno e externo.”

Embora a regulamentação tenha ocorrido já sob a obrigatoriedade de incluir a avaliação de riscos em suas análises, somente nas competências da Seção de Auditoria de Governança Institucional (SAGIN) artigo 79 é que o termo riscos é citado:

“Art. 89. À Seção de Auditoria de Governança Institucional, além das atribuições constantes no art. 79, compete:

I - Avaliar e assessorar a gestão do CBMDF na busca pela eficiência, eficácia e efetividade dos controles internos e no cumprimento dos objetivos estratégicos, por meio de:

a) acompanhamento e controle do mapeamento de processos;

b) estabelecimento de parâmetros de referência relacionados ao custo/benefício na aplicação dos recursos institucionais;

c) análise e controle das metas estabelecidas nos indicadores institucionais, propondo ações de melhoria;

d) controle e fiscalização da gestão de riscos, avaliando e sugerindo alteração na metodologia adotada pela Corporação;

...”

1.3 Gestão de Riscos

A literatura sobre controle interno mostra que ele serve como aliado à gestão de todas as organizações e partir daí, torna-se quase impossível encontrar uma gestão bem avaliada sem uma estrutura de SCI forte e eficiente. Para o INTOSAI (2004) o controle interno é uma estrutura que funciona como um processo integral realizado por todos dentro da entidade para tratar os riscos e fornecer razoável segurança de que os envolvidos perseguirão os objetivos traçados pela alta administração. Assim os objetivos principais de um SCI é garantir:

- e) Execução de operações ordenadas de forma ética, econômica, eficiente e eficaz;
- f) Cumprimento das obrigações frente à prestação de contas;

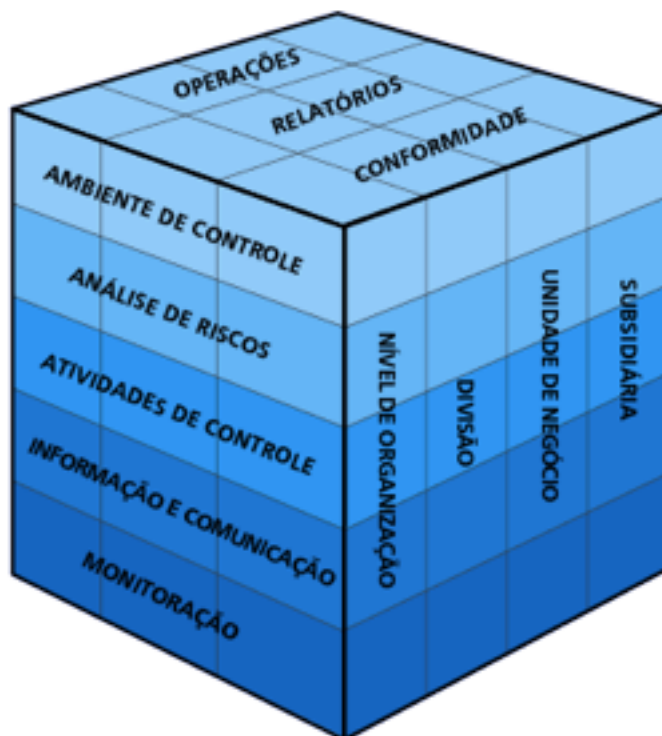
- g) Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- h) Salvaguarda dos recursos contra a perda, mau uso e danos.

Martins (2020) afirma que na década de 1990 com muitos escândalos de corrupção corporativa no setor privado e a falta de aderência às normas de SCI pelo setor público em que muitos desvios de recursos foram identificados, surgiu a necessidade de avaliar e melhorar a implementação dos controles internos. Nesse papel, ganhou destaque o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), uma instituição privada sem fins lucrativos que foi criada para “ajudar as organizações a melhorar o desempenho desenvolvendo uma liderança de pensamento que aprimora o controle interno, o gerenciamento de riscos, a governança e a dissuasão de fraudes” (<https://www.coso.org/SitePages/About-Us.aspx>).

O COSO não estabelece regras de controle interno, mas emite normas gerais de SCI de alto padrão que busca auxiliar as organizações a diminuir riscos e custos de operação. Assim, elas podem adotar as normas do COSO e torná-las obrigatórias, ou elaborar normas próprias a partir do padrão do comitê. O TCU é signatário do COSO e segue os padrões emitidos por ele. Assim, os órgãos e entidades sob a fiscalização do tribunal devem observar os padrões COSO na sua gestão institucional.

Em 1992, visando auxiliar o desenvolvimento dos controles internos o comitê emitiu o *framework COSO I*, em que instituiu o modelo de avaliação de controles internos com foco na integração entre demonstrações contábeis e controle interno. Segundo o TCU (2022), esse modelo é representado por um cubo (figura 01) no qual as três faces visíveis representam: i) tipos de objetivos; ii) níveis da estrutura organizacional e iii) componentes.

Figura 7 -- Modelo COSO - IC

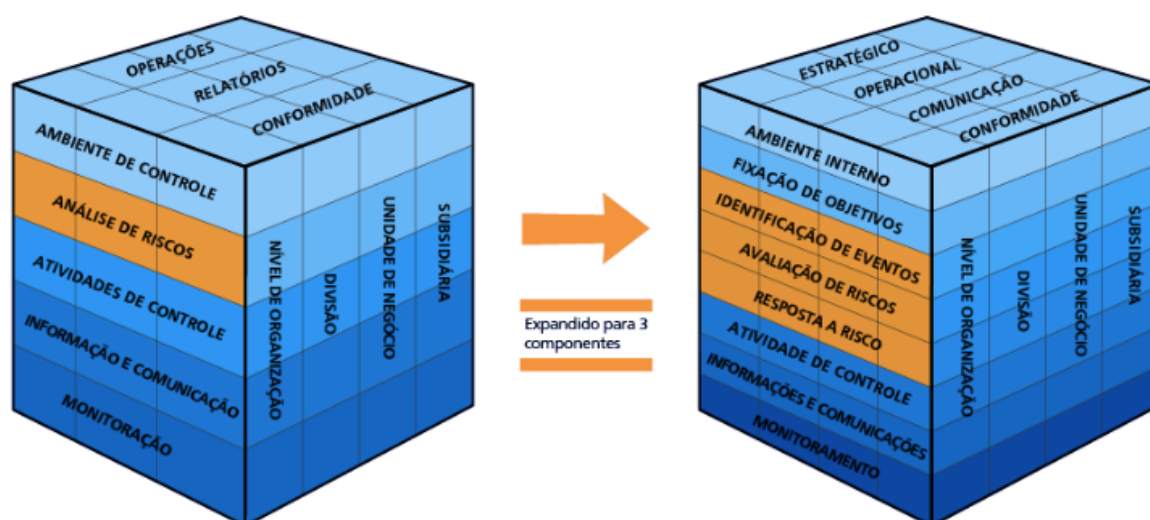


Fonte: Adaptado de COSO I (TCU, 2018).

Em um processo de melhoria e visando integrar o risco e controles internos em 2004 o comitê emitiu o *Risk Management — Integrated Framework*, COSO II, que foi atualizado em 2017 com a emissão do “*Enterprise Risk Management—Integrating with Strategy and Performance*,” que trouxe a importância de se considerar o risco na estratégia e no desempenho.

Assim, para o COSO II, o TCU (2022) afirma que o modelo COSO-ERM orienta a aplicação de um processo de gestão de riscos corporativos, incorporando e aprimorando o modelo COSO-IC pela inclusão de componentes e elementos adicionais que asseguram a realização de todas as atividades necessárias conforme abaixo:

Figura 8 - Modelo COSO-IC para Modelo COSO-ERM



Fonte: Adaptado de DELOACH (2014) e TCU (2018)

Segundo Martins (2020), apesar da emissão do COSO I, os escândalos de corrupção não pararam no início do século fazendo com que o comitê emitisse o COSO II voltado para a gestão de riscos e ampliasse a o alcance dos controles internos. Assim, conforme TCU (2017) a gestão de riscos deve ser feita em oito componentes básicos: ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta aos riscos, atividade de controle, informação e comunicação e monitoramento. O risco foi então definido como a possibilidade de que um evento ocorra e afete adversamente a realização dos objetivos. (TCU, 2017)

Segundo o COSO II (2004) toda atividade humana envolve riscos que interfere no alcance dos objetivos. Para TCU (2017) em uma organização pública esses riscos são decorrentes da própria natureza da atividade que estão relacionados a “realidades emergentes, de mudanças nas circunstâncias e nas demandas sociais, da própria dinâmica da administração pública, bem como da necessidade de mais transparência e prestação de contas e de cumprir variados requisitos legais e regulatórios.”

Assim, no Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos (TCU, 2017) a gestão de riscos na administração pública consiste em “gerenciar riscos, identificando-os, analisando-os e, em seguida, avaliando se eles devem ser modificados por algum tratamento, de maneira a propiciar segurança razoável para que os objetivos sejam alcançados.” Quando implementada e aplicada de forma sistemática, estruturada e oportuna dá suporte à tomada de decisão propiciando a correta alocação de recursos, melhorando a eficiência e a eficácia na oferta de serviços públicos. Entrega accountability a sociedade.

Foi publicado no Diário Oficial da União em 10 de maio de 2016 a IN conjunta nº. 01 que trata sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal que estabeleceu como objetivo da gestão de risco:

“Art. 15. São objetivos da gestão de riscos:

I - Assegurar que os responsáveis pela tomada de decisão, em todos os níveis do órgão ou entidade, tenham acesso tempestivo a informações suficientes quanto aos riscos aos quais está exposta a organização, inclusive para determinar questões relativas à delegação, se for o caso;

II - Aumentar a probabilidade de alcance dos objetivos da organização, reduzindo os riscos a níveis aceitáveis; e

III - agregar valor à organização por meio da melhoria dos processos de tomada de decisão e do tratamento adequado dos riscos e dos impactos negativos decorrentes de sua materialização. “

O TCU (2018) estabelece que a gestão de riscos compreende:

“A gestão de riscos compreende todas as atividades coordenadas para dirigir e controlar uma organização no que se refere ao risco. Não é uma atividade autônoma, separada das demais, mas sim parte de todos os processos organizacionais, incluindo o planejamento estratégico, os projetos e processos de gestão em todos os níveis da organização (ABNT, 2009). É parte integrante e indissociável das responsabilidades administrativas e inclui atividades como:

a) estabelecer o ambiente apropriado, incluindo a estrutura para gerenciar riscos;

b) definir, articular e comunicar os objetivos e o apetite a risco;

c) identificar potenciais ameaças ou oportunidades ao cumprimento dos objetivos;

d) avaliar os riscos (i.e., determinar o impacto e a probabilidade da ameaça se materializar);

e) selecionar e implantar respostas aos riscos, por meio de controles e outras ações;

f) comunicar as informações sobre os riscos de forma consistente em todos os níveis;

g) monitorar e coordenar os processos e os resultados do gerenciamento de riscos; e

h) fornecer avaliação (assurance) quanto à eficácia com que os riscos são gerenciados (ABNT, 2009; IIA, 2009a).”

Em 2017, o COSO revisou o modelo COSO II de 2004, adotando o título provisório “*Alinhando Risco com Estratégia e Desempenho*” em que foi destacada a importância do gerenciamento de riscos na definição e na execução da estratégia e

no gerenciamento do desempenho organizacional proporcionando maior alinhamento às expectativas em torno das responsabilidades da governança e da alta administração no cumprimento das suas obrigações de *accountability*. (TCU, 2018).

Figura 9 - Modelo COSO estratégia e Desempenho



Fonte: TCU (2018).

O objetivo do novo modelo é melhorar a integração da gestão de riscos com a gestão do desempenho, pois permite explorar como o gerenciamento de riscos vai apoiar a identificação e avaliação de riscos que impactam a implementação da estratégia e o alcance dos objetivos da organização.

Assim, o intuito da implementação da GR seria exatamente agregar valor a gestão buscando minimizar o risco do não alcance dos objetivos diminuindo o custo da gestão para a sociedade e garantindo a existência da própria função pública. Sendo que todos os órgãos que recebem recursos do orçamento da União devem observar as determinações ao governo federal sob fiscalização da CGU quanto do TCU.

1.4 Gestão de Riscos no CBMDF

Com a publicação da Portaria 17, de 9 de julho de 2019, publicada no BG nº 127, de 10 de julho de 2019, instituiu-se a Política de Gestão de Riscos do Corpo de Bombeiros Militar do Distrito Federal – CBMDF, que teve como promessa o alinhamento ao Planejamento Estratégico do Governo do Distrito Federal 2016-2019 e ao Plano Estratégico do CBMDF 2017-2024.

Tem como objetivo estabelecer os princípios, as diretrizes, as responsabilidades e o processo de gestão de riscos no CBMDF, com vistas à incorporação da análise de riscos à tomada de decisão, em conformidade com as boas práticas de governança adotadas no setor público.

O artigo 16 estabelece que processo de Gestão de Riscos e seus atores serão organizados dentro do Modelo de Três Linhas de Defesa, que permite a identificação de estruturas e processos que viabilizam o atingimento dos objetivos e promovem uma forte governança e gerenciamento de riscos. Destaque ainda para os parágrafos de 1 a 3 em que estabelecem as linhas de defesa:

“§1º O modelo tratado no caput, objeto do Anexo Único desta Portaria, foi adaptado do The Institute of Internal Auditors – The IIA, sendo aplicável a todas as organizações do setor público e privado.

§2º O referido modelo é apresentado como referência pelos seguintes órgãos de controle:

I – O Comitê Interno de Governança, com atribuições descritas no art. 10, é o ente superior do Corpo Administrativo;

II – O Comitê de Gestão de Riscos do CBMDF, com atribuições descritas no art. 11, pertence ao Corpo Administrativo, sendo o responsável pelo processo de Gestão e Riscos;

III – os Proprietários dos Riscos dos processos organizacionais, com atribuições descritas no art. 14, encontram-se na primeira Linha de Defesa, onde os controles internos são desenvolvidos como sistemas e processos sob sua orientação e responsabilidade;

IV – Os bombeiros militares, com atribuições descritas no art. 15, encontram-se na primeira Linha de Defesa e são responsáveis pela gestão operacional e implementação dos controles internos dos riscos nos processos rotineiros;

V – O Núcleo de Gestão de Riscos, com atribuições descritas no art. 12, encontra-se entre os entes da Gestão na segunda Linha de Defesa e representa o suporte metodológico do processo de Gestão de Riscos;

VI – Os Subcomitês de Gestão de Riscos, com atribuições descritas no art. 13, encontram-se entre os entes da Gestão na segunda Linha de Defesa e executam as ações de Gestão de Riscos dos seus respectivos processos organizacionais, cumprindo a Política de Gestão de Riscos e garantindo que a primeira linha funcione como pretendido no que diz respeito à gestão de riscos e controles;

§ 3º A auditoria interna é exercida pela Auditoria do CBMDF, encontrando-se na terceira Linha de Defesa, sendo responsável por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão havidos em primeira linha ou camada de defesa, e da supervisão dos controles internos havidos em segunda linha ou camada de defesa.” (NR)

Nova redação dada pela Portaria nº 40, de 7 de dezembro de 2021, publicada no suplemento ao BG nº 228 de 08 de dezembro de 2021.

No artigo 16-B são definidas as referências técnicas para a gestão de riscos as normas ABNT NBR ISO 31000:2018, ABNT ISO 19001:2011 agregadas ao COSO 2017 - Controles Internos – Estrutura Integrada. Na concepção da Corporação: Risco é o efeito da incerteza sobre os objetivos da organização. (ABNT, 2009b)

Em 21/08/2020 foi instituído pela Portaria nº 15 o Comitê de Gestão de Riscos do CBMDF com a seguinte composição:

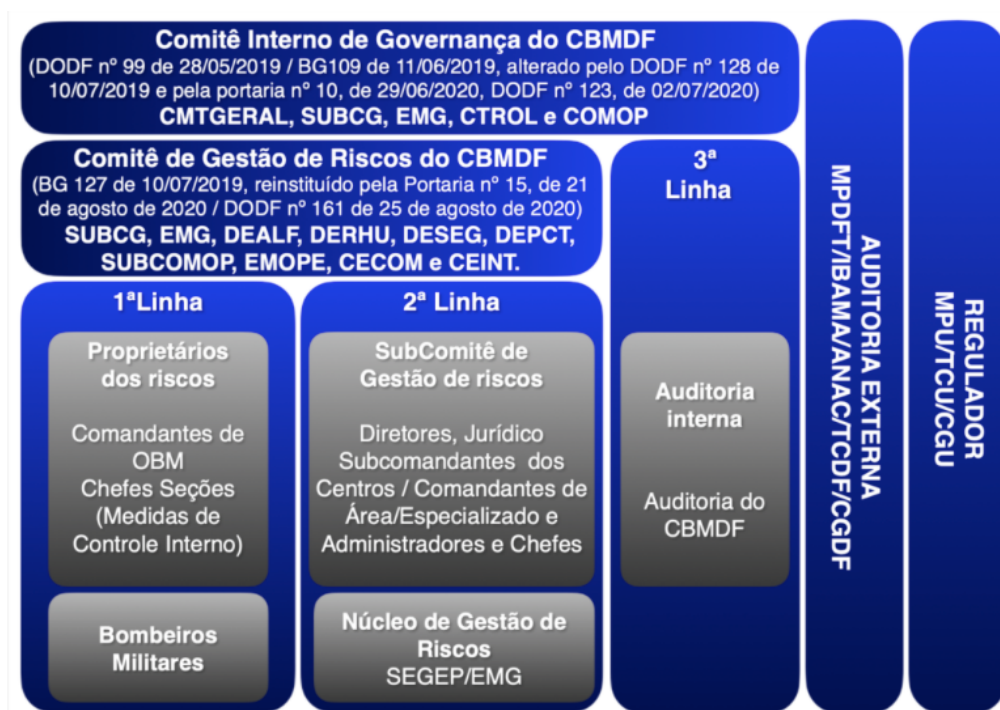
I – Subcomandante-Geral – presidente;

II – Chefe do Estado-Maior-Geral – membro;

- III – Chefe do Departamento de Recursos Humanos – membro;
- IV – Chefe do Departamento de Administração Logística e Financeira – membro;
- V – Chefe do Departamento de Ensino, Pesquisa, Ciência e Tecnologia – membro;
- VI – Chefe do Departamento de Segurança contra Incêndio – membro;
- VII – Subcomandante-Operacional – membro;
- VIII – Chefe do Estado-Maior Operacional – membro;
- IX – Comandante do Centro de Comunicação Social – membro consultivo;
- X – Comandante do Centro de Inteligência – membro consultivo;
- XI – Chefe da Seção de Gestão Estratégica e Projetos, do Estado-Maior-Geral – secretário.”

O modelo das três linhas da corporação ficou estabelecido conforme figura 01:

Figura 10 - Modelo das Três Linhas de do CBMDF



Fonte: [Alteração da Política de Gestão de Riscos do CBMDF \(Suplemento BG – 228 de 08dez2021\)](#)

Segundo o TCU (2018) esse modelo não constitui uma metodologia de gestão em si, mas uma abordagem simples e eficaz para melhorar a comunicação e a conscientização sobre os papéis e as responsabilidades essenciais de gerenciamento de riscos e controles, independentemente do tamanho, função ou maturidade dos riscos. Assim o tribunal define as funções da seguinte maneira (TCU, 2018):

“Funções que gerenciam e têm propriedade de riscos: a gestão operacional e os procedimentos diários de controles constituem a primeira linha de defesa no gerenciamento de riscos. A gestão operacional serve naturalmente como a primeira linha de defesa, porque os controles são desenvolvidos como sistemas e processos sob sua orientação e responsabilidade. É nesse nível que se identificam, avaliam e controlam riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos e garantindo que as atividades estejam de acordo com as metas e objetivos.

Funções que supervisionam riscos: a segunda linha de defesa é constituída por funções estabelecidas para garantir que a primeira linha funcione como pretendido no tocante ao gerenciamento de riscos e controles. As funções específicas variam muito entre organizações e setores, mas são, por natureza, funções de gestão. Seu papel é coordenar as atividades de gestão de riscos, monitorar riscos específicos (funções de compliance ou de conformidade), ajudar a desenvolver controles e ou monitorar riscos e controles da primeira linha de defesa;

Funções que fornecem avaliações independentes: a auditoria interna constitui a terceira linha de defesa no gerenciamento de riscos, fornecendo avaliações (asseguração) independentes e objetivas sobre os processos de gerenciamento de riscos, controle e governança aos órgãos de governança e à alta administração, abrangendo uma grande variedade de objetivos (incluindo eficiência e eficácia das operações; salvaguarda de ativos; confiabilidade e a integridade dos processos de reporte; conformidade com leis e regulamentos) e elementos da estrutura de gerenciamento de riscos e controle interno em todos os níveis da estrutura organizacional da entidade.”

O que garante a independência da Auditoria Interna do CBMDF é o fato de ser um órgão de assessoria do Comandante-Geral, não subordinado a outros setores da corporação. Tal fato permite que ela atue no auxílio da avaliação dos riscos institucionais.

1.5 Auditoria Baseada em Riscos

A abordagem da Auditoria Baseada em Riscos é uma metodologia que associa a auditoria interna ao arcabouço global de gestão de riscos de uma organização, que possibilita que a Auditoria Interna dê garantia a alta gestão de que os riscos estão sendo gerenciados de maneira eficaz em relação ao apetite por riscos. (Baldissera e Goularte, 2019)

Segundo a CGU (2019) a ABR é um conjunto de processos, abordagens e metodologias que buscam focar o trabalho naquilo que realmente importa para a entidade, ou ainda, como uma metodologia que fornece garantia de que o arcabouço de gestão de riscos está operando conforme requerido pelo conselho.

Para Pinho e Bezerra (2016) a auditoria tradicional era baseada em controles voltados para a verificação das ações estabelecidas e cumprimento das normas. Depois evoluiu e passou a ser baseada em processos, direcionada a identificação de irregularidades, onde se tinha a ênfase nos controles operacionais. Na terceira fase, passou a focar nos riscos.

Dentro dessa abordagem, os auditores que trabalham com ABR devem conhecer de forma abrangente as instituições as quais irão trabalhar, pois cada organização tem características próprias e específicas, sendo essa meta que o auditor deve avaliar em relação ao alcance ou não pela corporação. (Pinho e Bezerra, 2016)

Maia e Oliveira (2019) destacam que a abordagem da Auditoria Baseada em Riscos auxilia na eficiência do sistema de controle interno e na atuação eficaz da auditoria interna, melhorando as ações executadas na organização e diminuindo a probabilidade de ocorrência de irregularidades. Dessa forma, garante a alta administração que o gerenciamento dos riscos está sendo realizado de forma eficaz.

Corroborando com esse entendimento Baldissera e Goularte (2019) afirmam que a ABR tem por objetivo central identificar os riscos mais significativos dentro de uma entidade, priorizando as áreas onde foram detectadas as maiores falhas nos controles e fornecendo um olhar para o futuro, diferente da Auditoria Interna tradicional que é centrada no passado. Nesse sentido, a abordagem de riscos é uma metodologia que associa Auditoria Interna com a estrutura da Gestão de Riscos da entidade possibilitando avaliar os riscos, planejar as auditorias e apontar as providências necessárias. Por fim, a ABR não se trata de auditar os riscos, mas sim as respostas adotadas pela alta administração.

Conforme Maeda (2021) a ABR busca direcionar o foco no trabalho, a fim de avaliar as tendências e as condições que a entidade possui para atingir seus resultados. O objetivo principal seria identificar os riscos mais significativos dentro de uma entidade, priorizando as áreas a serem auditadas e colocando à prova os controles mais importantes da organização.

Assim, para que alcance a efetividade a ABR precisa que a organização estabeleça objetivos apropriados e que os processos estejam adequados para identificar, avaliar e manejar os riscos que causam impactos nos seus objetivos. O resultado final de cada trabalho de auditoria é assegurar que os riscos sejam gerenciados dentro de níveis aceitáveis. (Maeda, 2021).

Para Pinho e Bezerra (2015) e para Brito et al. (2017), quanto aos benefícios da auditoria baseada em risco, podemos citar a utilização do enfoque top-down, que significa “de cima para baixo”, o qual possibilita que a auditoria realize uma análise estratégica e tática dos negócios e dos objetivos da entidade, proporcionando um alto grau de valor para a auditoria, possibilita uma visão integrada da instituição em detrimento de uma visão departamentalizada.

Brito (2016) afirma que a na gestão de risco a auditoria interna é responsável por: avaliar os processos de gerenciamento de risco; assegurar que os riscos estão sendo avaliados corretamente; avaliar os relatórios sobre key risks (chaves de risco); revisar e acompanhar o gerenciamento dos key risks; facilitar a identificação e avaliação de riscos; treinar a gerência para responder aos riscos; consolidar as diversas informações sobre riscos; promover o estabelecimento e manutenção de processos de gestão de risco.

Além disso, Brito (2016) aponta que não é competência da auditoria: fixar os níveis de risco aceitáveis; impor processos de gestão de risco; representar a gerência em relação a riscos; tomar decisões em relação a aceitar riscos; e responsabilizar-se pela gestão de riscos.

Por último, é importante que a entidade que procure adotar a ABR tenha implementado ou esteja implementando a Gestão de Riscos para que possa

maximizar os benefícios da sua adoção. Contudo, conforme apresentado em Pinho e Bezerra (2015), a adoção antecipada da ABR agiliza a implementação da Gestão de Riscos.

Espera-se que a adoção da abordagem da auditoria baseada em riscos, auxilie na consolidação da gestão de riscos no CBMDF.

Capítulo 02 – Definições

Neste capítulo estão as definições importantes para a compreensão dos trabalhos de auditoria baseados em riscos no CBMDF. Essas definições são uma compilação do Roteiro de auditoria de gestão de riscos do TCU (2017), Manual de Orientações Técnicas de Auditoria Interna Governamental do Governo Federal (2017) e Portaria 17-CBMDF, de 9 de julho de 2019, publicada no BG nº 127, de 10 de julho de 2019:

Accountability - obrigação dos agentes e das organizações que gerenciam recursos públicos de assumir integralmente as responsabilidades por suas decisões e pela prestação de contas de sua atuação de forma voluntária, inclusive sobre as consequências de seus atos e omissões.

Adicionar valor (Agregar valor) - a atividade de auditoria interna agrega valor à organização (e às suas partes interessadas) quando proporciona avaliação objetiva e relevante e contribui para a eficácia e eficiência dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles.

Auditoria da Gestão de Riscos – Trabalho de avaliação da gestão de riscos em uma entidade;

Análise de processos – realizada após a avaliação, é a ação de conduzir uma revisão dos diversos componentes de um processo ou do macroprocesso e obter um entendimento sobre o mesmo, com foco na melhoria deste processo;

Apetite pelo risco – quantidade e tipo de riscos que uma organização está preparada para buscar, manter ou assumir;

Apuração - compreende a realização de trabalhos destinados à averiguação de atos ou fatos inquinados como ilegais ou irregulares na utilização de recursos públicos federais, que podem decorrer de fraude ou erro.

Atitude perante o risco – abordagem da organização para avaliar e eventualmente buscar, manter, assumir ou afastar-se do risco;

Auditor CBMDF - Tenente-Coronel ou Coronel designado para o cargo de Auditor do CBMDF.

Auditoria Baseada em Riscos – abordagem de trabalho de avaliação de um órgão de auditoria que segue os padrões COSO II – ERM.

Avaliação – apreciação de processo com vista a sua aprovação ou, em caso de lacunas que inviabilizem o seu andamento, a sua reprovação;

Análise dos Riscos – compreensão da natureza do risco e à determinação do seu respectivo nível mediante a combinação da probabilidade de sua ocorrência e dos impactos possíveis;

Avaliação dos Riscos – processo de comparação dos resultados da análise de risco com os critérios do risco para determinar se o risco e/ou sua respectiva magnitude é aceitável ou tolerável;

Aversão ao risco – atitude de afastar-se de riscos;

Auditor interno governamental - servidor ou empregado público, civil ou militar, que exerce atividades de auditoria interna governamental, em uma Unidade de Auditoria Interna Governamental.

Benchmarking - técnica voltada para a identificação e implementação de boas práticas de gestão. Seu propósito é determinar, mediante comparações de desempenho e de boas práticas, se é possível aperfeiçoar o trabalho desenvolvido em uma organização. O benchmarking pode ajudar na identificação de oportunidades de melhorar a eficiência e proporcionar economia.

Benefício Efetivo - impacto positivo na gestão pública, comprovado, decorrente da implementação de orientações e recomendações provenientes das atividades de auditoria interna executadas pela UAIG; consiste no tipo de benefício que deve ser registrado como resultado da atuação da atividade de auditoria interna. Para os fins deste Manual, o termo benefício se refere a benefício efetivo.

Benefício Financeiro - benefício que pode ser representado monetariamente e demonstrado por meio de documentação comprobatória, preferencialmente fornecida pelo gestor; inclui aqueles decorrentes de recuperação de prejuízo.

Comissão de Auditoria – Grupo de militares indicados pelo Controlador do CBMDF para realizar trabalho de auditoria.

Comissão Interna de Auditoria – Comissão de Auditoria composta por militares da Auditoria do CBMDF exclusivamente;

Comissão Externa de Auditoria – Comissão de Auditoria composta por militares externos à Auditoria do CBMDF. Pode ser formada para assuntos específicos que não é de domínio do órgão.

Comissão Mista de Auditoria – Formada por militares internos e externos à Auditoria do CBMDF. Normalmente, o membro externo funciona como consultor ou facilitador sobre o tema ou setor auditado.

Comitê de Gestão de Riscos – no âmbito do CBMDF, é composto por um grupo de trabalho não permanente de caráter decisório para questões relativas à gestão de riscos;

Comunicação e Consulta – processos contínuos e iterativos que uma organização conduz para fornecer, compartilhar ou obter informações e se envolver no diálogo com as partes interessadas e outros, com relação a gerenciar riscos. Parágrafo único. Eventuais conflitos de atuação decorrentes do processo de gestão de riscos serão dirimidos pelo Comitê de Gestão de Riscos;

Controlador do CBMDF – Coronel designado para chefiar a Controladoria do CBMDF;

Controle – medida que está modificando o risco;

COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. O COSO é uma iniciativa conjunta de cinco organizações do setor privado que se propõe a liderar a geração de conhecimento por meio do desenvolvimento de estruturas e diretrizes sobre controles internos, gerenciamento de riscos corporativos e prevenção de fraudes.

Crítérios de risco – termos de referência contra a qual o significado de um risco é avaliado;

Desempenho do processo – resultados reais alcançados na execução de um processo;

Distorção relevante - distorções, incluindo omissões, são consideradas relevantes se, individualmente ou em conjunto, puderem razoavelmente influenciar as decisões relevantes dos usuários previstos tomadas com base na informação do objeto.

Estrutura de gestão de risco – conjunto de elementos que fornecem os fundamentos e disposições organizacionais para conceber, implementar, monitorar, rever e melhorar continuamente a gestão do risco em toda a organização;

Evento – um incidente ou uma ocorrência de fontes internas ou externas à organização, que podem impactar a realização de objetivos de modo negativo, positivo ou ambos.

Estabelecimento dos Controles – políticas e procedimentos que assegurem o alcance dos objetivos da administração, diminuindo a exposição das atividades aos riscos. Tais atividades acontecem ao longo do processo organizacional, em todos os níveis e em todas as funções, incluindo aprovações, autorizações, verificações, reconciliações, revisões de desempenho operacional, segurança de recurso e segregação de funções;

Fonte de risco – elemento que, individualmente ou combinado, tem o potencial intrínseco para dar origem ao risco;

Gerenciamento ou Gestão de riscos - processo para identificar, analisar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, para fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização.

Identificação dos Controles – identificação dos procedimentos, ações ou documentos que garantem o alcance dos objetivos do processo e diminuem a exposição aos riscos;

Impacto – resultado de um evento que afeta os objetivos;

Independência - é a imunidade quanto às condições que ameaçam a capacidade da atividade de auditoria interna de conduzir suas responsabilidades de maneira imparcial.

Monitoramento dos Riscos – verificação, supervisão, observação crítica ou identificação da situação, executadas de forma contínua, a fim de identificar mudanças no nível de desempenho requerido ou esperado;

Nível de risco – magnitude de um risco expressa na combinação das consequências e de suas probabilidades;

Objeto de auditoria - unidade, função, processo, sistema ou similar, sob a responsabilidade de uma Unidade Auditada, sobre a qual pode ser realizada atividades avaliação ou consultoria pela Auditoria do CBMDF.

Oportunidade – possibilidade de ocorrência de um evento que afete positivamente a realização de objetivos.

Parte interessada – pessoa ou organização que pode afetar, ser afetada, ou perceber-se afetada por uma decisão ou atividade;

Perfil de risco – descrição de um conjunto qualquer de riscos;

Plano de gestão de riscos – esquema dentro de uma estrutura de gestão de riscos, especificando a abordagem, os componentes de gestão e os recursos a serem aplicados para gerenciar riscos;

Política de gestão de risco – declaração das intenções e diretrizes gerais de uma organização relacionadas à gestão de riscos;

Probabilidade – chance de algo acontecer;

Processo de avaliação de riscos – processo global de identificação de riscos, análise de riscos e avaliação de riscos;

Processo de definição do Escopo, Contexto e Critérios – definição dos parâmetros externos e internos a serem levados em consideração ao gerenciar riscos e ao estabelecimento do escopo e dos critérios de risco para a política de gestão de riscos;

Processo de gestão de riscos – aplicação sistemática de políticas, procedimentos e práticas de gestão para as atividades de comunicação, consulta, estabelecimento do contexto, e na identificação, análise, avaliação, tratamento, monitoramento e análise crítica dos riscos;

Processo de Identificação dos Riscos – busca, reconhecimento e descrição dos riscos, mediante a identificação das fontes de risco, eventos, suas causas e suas consequências potenciais;

Proprietário do risco – pessoa ou entidade com a responsabilidade e a autoridade para gerenciar o risco;

Questões de auditoria - consistem nos objetivos do trabalho descritos em forma de perguntas. São necessárias para direcionar os trabalhos para os resultados que se pretende atingir.

Riscos – efeito da incerteza nos objetivos a serem atingidos pela instituição;

Risco de auditoria - consiste na possibilidade de que a informação ou atividade sujeita a exame contenha erros significativos ou irregularidades e não sejam detectadas na execução da auditoria. Deste modo, é a possibilidade de emitir um relatório de auditoria incorreto por não ter detectado esses erros ou irregularidades significativas que modificariam a opinião expressa no relatório.

Risco de controle - risco de que um erro ou classificação indevidas materiais que possam constar de uma afirmação não sejam evitados ou detectados tempestivamente pelos controles internos da entidade.

Risco de detecção - é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.

Risco inerente – nível de risco antes da consideração de qualquer ação de mitigação.

Risco desejado – novo risco residual após a efetivação dos novos controles de tratamento do risco;

Risco residual – nível de risco depois da consideração das ações adotadas pela gestão para reduzir o risco inerente.

Segregação de funções - consiste na separação de funções de tal forma que estejam segregadas entre pessoas diferentes, a fim de reduzir o risco de erros ou de ações

inadequadas ou fraudulentas. Geralmente implica dividir as responsabilidades de registro, autorização e aprovação de transações, bem como de manuseio dos ativos relacionados.

Serviços de avaliação - atividade de auditoria interna governamental que consiste no exame objetivo da evidência, com o propósito de fornecer ao setor do CBMDF uma avaliação tecnicamente autônoma e objetiva sobre o escopo da auditoria.

Serviços de consultoria - atividade de auditoria interna governamental que consiste em assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados, prestados em decorrência de solicitação específica do órgão ou entidade de setores do CBMDF, cuja natureza e escopo são acordados previamente e que se destinam a adicionar valor e a aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e a implementação de controles internos na organização, sem que o Auditor do CBMDF assuma qualquer responsabilidade que seja da administração da Unidade Auditada.

Tolerância a risco – nível de variação aceitável no desempenho em relação à meta para o cumprimento de um objetivo específico, em nível tático ou operacional.

Tratamento dos Riscos – processo para modificar o risco;

Unidade Auditada - Setor do CBMDF para o qual a Auditoria tem a responsabilidade de contribuir com a gestão, por meio de atividades de avaliação e de consultoria. Para os fins deste Manual, o termo Unidade Auditada, no contexto dos trabalhos de avaliação e consultoria, também pode ser compreendido como macroprocesso, processo, unidade gestora ou objeto sobre o qual incida um trabalho de auditoria.

Capítulo 03 – Planejamento

O planejamento de auditoria é vital para o alcance dos resultados da Auditoria do CBMDF, ele tem como finalidade estabelecer um arranjo ordenado a fim de organizar as partes ou passos necessários para atingir os objetivos traçados. Assim, a CGU (2017) define que nessa fase são cumpridos os seguintes papéis, que contribuem diretamente para a efetividade e a qualidade dos trabalhos:

- a) auxilia o auditor a organizar adequadamente o trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente;
- b) ajuda a identificar os recursos necessários e a assegurar a eficiência do seu uso;
- c) permite a elaboração de cronogramas de trabalho realistas;
- d) auxilia o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas mais importantes da auditoria;
- e) auxilia na seleção dos membros da equipe de trabalho;
- f) facilita o trabalho de supervisão e de revisão;
- g) auxilia o auditor a identificar e a resolver tempestivamente problemas potenciais;

h) apoia o auditor na tomada de decisão a respeito de mudanças que venham a ocorrer durante o trabalho.

Como todo planejamento, esse manual recomenda a revisão contínua dos objetivos traçados nessa fase, uma vez que a dinâmica da administração pública apresenta situações que estão em constante movimento. Dessa forma, conforme TCU (2018) o planejamento deve ser flexível para se adaptar às demandas da sociedade.

Assim, de acordo com o Tribunal, nessa fase deve-se avaliar os riscos, com objetivo de subsidiar a definição do escopo e as questões de auditoria, selecionar os procedimentos de auditoria que sejam os mais eficientes e eficazes para abordá-los e determinar a sua natureza, época e extensão, com o intuito de reduzir ou administrar o risco de chegar a conclusões inapropriadas e fornecer um relatório de auditoria que seja inadequado às circunstâncias. (TCU, 2017)

Essa avaliação consiste basicamente em:

- a) identificação dos objetivos do objeto de auditoria no contexto dos objetivos do CBMDF e análise dos riscos inerentes associados, que sejam relevantes para o trabalho;
- b) estimativa do risco de controle mediante avaliação das respostas que a gestão adota para mitigar os riscos identificados e avaliados como significativos, incluindo o desenho e a implementação de controles internos;
- c) estimativa da significância dos riscos que ainda remanescem após considerado o efeito das respostas adotadas pela gestão, mediante combinação dos dois riscos anteriores; e
- d) definição do escopo, das questões de auditoria (objetivos específicos) e da estratégia de auditoria, focando os riscos de maior significância e os controles-chaves, de modo a satisfazer os objetivos do trabalho com o nível de confiança requerido.

O planejamento de auditoria está dividido em duas partes conforme a IN SFC no 3, de 2017:

- a) Definição do Plano de Auditoria Interna baseado em riscos (PAINTBR) etapa de identificação dos trabalhos a serem realizados prioritariamente pela CBDMF de acordo com sua capacidade de execução;
- b) Planejamento dos trabalhos (individuais) de auditoria.

3.1 Plano de Auditoria Interna Baseada Em Riscos do CBMDF

É o documento que define os trabalhos que serão realizados pela Auditoria do CBMDF em um período de 02 anos. Ele deve ser elaborado no segundo semestre do ano anterior ao exercício de referência.

Ele deve ser revisado, obrigatoriamente, no segundo semestre do primeiro ano de vigência para verificar se os riscos estabelecidos continuam significantes. Outras revisões serão feitas de acordo com a demanda.

O PAINT é elaborado e gerenciado pela Seção de Coordenação de Auditorias (SECOR), com a participação de todos os militares da Auditoria do CBMDF. Ele deve ser aprovado pelo Auditor do CBMDF, Controlador do CBMDF e pelo Comandante-Geral do CBMDF, bem como suas revisões.

A CGU (2017) define que ele deve ser baseado em riscos, em que sua principal finalidade deve ser garantir que a Auditoria do CBMDF concentre seus trabalhos nos objetos de auditoria com maior exposição a ameaças que possam afetar o alcance dos seus objetivos, ou seja, os de maior risco.

Dessa forma ele deve ser elaborado em conformidade com os objetivos e estratégias da Corporação, devendo considerar:

- a) o planejamento estratégico da Unidade Auditada;
- b) as expectativas do alto comando e das demais partes interessadas;
- c) a análise de riscos realizada pela Unidade Auditada por meio do seu processo de gerenciamento de riscos, quando houver.

As demandas específicas de setores externos à Auditoria devem ser avaliadas os riscos para que se verifique a possibilidade de inclusão no PAINT e o cronograma de execução quando aprovado.

O PAINT é um documento do Comandante-Geral, dessa forma, as demandas oriundas do chefe maior da corporação devem ser incluídas e priorizadas no planejamento, mesmo que o risco não seja o mais significativo.

A elaboração do Plano de Auditoria Interna deve observar o Manual de Orientações Técnicas da CGU (2017) e o Roteiro de Auditoria Baseada em Riscos do TCU (2018). Assim, de acordo com esses manuais, sua elaboração deve conter as seguintes etapas:

a) entendimento da Unidade Auditada: Nessa etapa busca-se adquirir conhecimentos sobre a Unidade Auditada, objetivos, estratégias, indicadores, processos de governança, gerenciamento de riscos e de controles internos. Com isso, a Auditoria poderá identificar as áreas de maior relevância, os principais riscos e para contribuir com o aperfeiçoamento da gestão.

b) definição do universo de auditoria: consiste no conjunto de objetos sobre os quais a Auditoria pode realizar suas atividades, como: unidades, produtos ou serviços, processos, programas, sistemas, controles, operações, contas, divisões, funções, procedimentos, políticas. (CGU, 2017)

c) avaliação da maturidade da gestão de riscos: é o grau em que a organização se encontra em relação à adoção e à aplicação da abordagem de gestão de riscos, ou seja: se dispõe de gerenciamento de riscos formalizado, se os princípios, a

estrutura e os processos de gestão de riscos existem e estão integrados aos processos de gestão. (CGU, 2017)

d) seleção dos trabalhos de auditoria com base em riscos: não há uma forma única de fazê-lo, deve-se observar as especificidades, estabelecer a metodologia mais adequada para a sua organização. Para auxiliar nesse processo, apresenta três maneiras comumente utilizadas sugeridas pela CGU (2017): 1 - Seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela Unidade Auditada; 2 - Seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela Auditoria.

3.1.1 Seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela Unidade Auditada

Caso a gestão de riscos da Unidade Auditada apresente alto nível de maturidade. É um indicativo de que a avaliação de riscos é confiável e poderão ser utilizados como insumo para a elaboração do PAINT. Será possível conhecer: os objetivos, os riscos inerentes associados, com sua respectiva mensuração, e os controles internos para mitigá-los.

Com isso deve-se vincular os riscos aos objetos estabelecidos no universo de auditoria. Assim, deve-se agrupar os riscos da mesma forma que o universo estiver estruturado: categorias, unidade administrativa, função, macroprocesso, ação, política, entre outros. A partir daí é possível classificar os objetos de auditoria com base nos riscos associados a cada um deles. Caso um objeto estiver associado a mais de um risco, pode-se somar os riscos associados a ele ou selecionar o risco de maior magnitude. (CGU. 2017)

Assim, será possível definir os riscos com os maiores índices a partir da soma dos índices dos riscos de cada objeto de auditoria e, posteriormente, ordenar os objetos de auditoria com base no resultado da soma realizada.

3.1.2 Seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela Auditoria do CBMDF

Quando a Unidade Auditada não possuir um processo de gerenciamento de riscos implementado ou não tiver maturidade suficiente, a Auditoria do CBMDF poderá identificar e avaliar os riscos do setor para selecionar os trabalhos de auditoria.

Uma forma de incluir trabalhos no PAINT é por meio da avaliação dos riscos de demandas encaminhadas à Auditoria. Lembrando que não compete ao órgão avaliar denúncias que correspondem a fraudes ou crimes de ordem militar e civil, devendo o Auditor do CBMDF encaminhar a informação imediatamente ao Controlador do CBMDF que enviará a demanda para os setores responsáveis, Corregedoria ou Centro de Inteligência.

Uma forma de obter os principais riscos do setor auditado deve ser realizada uma interação com a gestão. Outra forma, é a análise de relatórios anteriores com recomendações a serem implementadas. Cabe ressaltar que o PAINT é composto por

auditorias obrigatórias que se referem a cumprimento de recomendações de órgãos de controle externo ao CBMDF e as planejadas que são oriundas da avaliação dos riscos internos.

Assim, sem prejuízos de outras etapas que a comissão de auditoria considerar necessárias, devem ser realizados:

- a) conhecimento dos objetivos (estratégicos e operacionais) organizacionais;
- b) identificação dos riscos passíveis de ameaçar os objetivos organizacionais: com o auxílio de técnicas de identificação de riscos apropriadas, compilar uma lista de riscos, conhecidos ou previsíveis, capazes de comprometer o alcance dos objetivos pela organização. (CGU, 2017)
- c) avaliação dos riscos;
- d) associação dos riscos ao universo de auditoria.

3.1.2.1 Avaliação dos riscos

Para avaliar os riscos após a identificação, a fim de classificá-los e compará-los, deve-se estimar a magnitude conforme critérios do impacto do evento e sua probabilidade de ocorrência. Para isso deve-se usar as tabelas de escala de probabilidade e de impacto abaixo:

tabela de escala de probabilidade

Escala de Probabilidade (eixo x do Risco Inerente)		
Magnitude	Descrição	I
Muito Baixa	Evento improvável de ocorrer. Excepcionalmente poderá até ocorrer, porém não há elementos ou informações que indiquem essa possibilidade.	1
Baixa	Evento raro de ocorrer. O evento poderá ocorrer de forma inesperada, havendo poucos elementos ou informações que indicam essa possibilidade.	2
Média	Evento possível de ocorrer. Há elementos e/ou informações que indicam moderadamente essa possibilidade.	5

Alta	Evento provável de ocorrer. É esperado que o evento ocorra, pois os elementos e as informações disponíveis indicam de forma consistente essa possibilidade.	8
Muito Alta	Evento praticamente certo de ocorrer. Inequivocamente o evento ocorrerá, pois os elementos e informações disponíveis indicam claramente essa possibilidade.	10

Fonte: Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos (TCU, 2017) e Manual de Orientações Técnicas (CGU, 2017), adaptada.

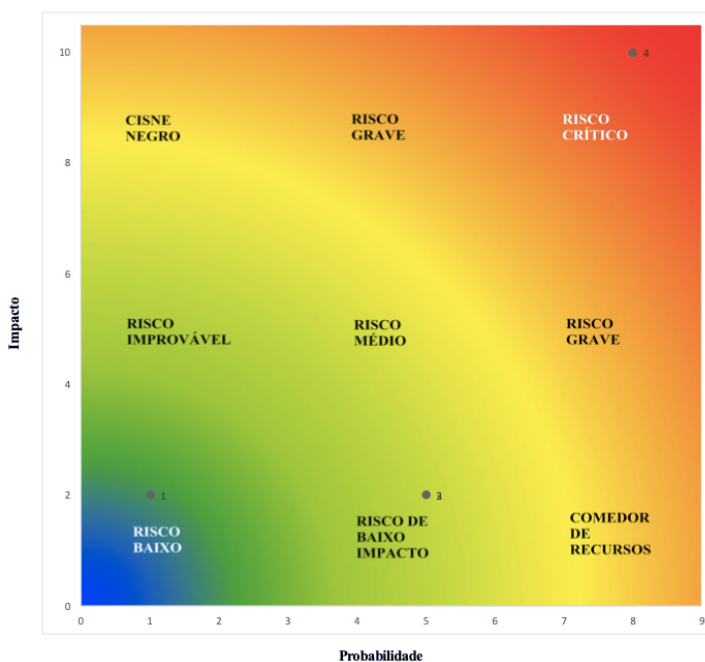
tabela de escala de impacto

Escala de Impacto (eixo y do Risco Inerente)		
Magnitude	Descrição	I
Muito Baixa	Degradação de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, porém causando impactos mínimos nos objetivos de prazo, custo, qualidade, escopo, imagem ou relacionados ao atendimento de metas, padrões ou à capacidade de entrega de produtos/serviços às partes interessadas (clientes internos/externos, beneficiários).	1
Baixa	Degradação de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, causando impactos pequenos nos	2

	objetivos.	
Média	Interrupção de operações ou atividades de processos, projetos ou programas, causando impactos significativos nos objetivos, porém recuperáveis.	5
Alta	Interrupção de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, causando impactos de reversão muito difícil nos objetivos.	8
Muito Alta	Paralisação de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, causando impactos irreversíveis/catastróficos nos objetivos.	10

Fonte: Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos (TCU, 2017) e Manual de Orientações Técnicas (CGU, 2017), adaptada.

A partir da hierarquização dos riscos pelas escalas de impacto e probabilidade, elabora-se o Mapa de riscos e pode ser usado para visualizar o quão crítico ele é:



Fonte: Manual de Orientações Técnicas (CGU, 2017).

Cisne negro: é o risco de baixa probabilidade e de alto impacto; e **Comedor de Recursos:** é o risco de alta probabilidade e de baixo impacto.

3.1.3 Conteúdo do PAINT

Conforme observado, no PAINT constarão os trabalhos de auditoria obrigatórios decorrente de recomendações dos órgãos de controle externo ao CBMDF, e as auditorias planejadas decorrentes de avaliação dos riscos significativos da Corporação. Além disso, na elaboração do plano deve-se avaliar a necessidade de incluir demandas solicitados pelo Alto-Comando e pelas demais partes interessadas. É preciso avaliar também a necessidade de inclusão ou exclusão de itens em função da necessidade de rodízio de ênfase sobre os objetos de auditoria.

O conteúdo mínimo do PAINT está previsto abaixo:

Item	Descrição
1	Relação dos trabalhos a serem realizados pela Auditoria em função de obrigação normativa, por solicitação da alta administração ou por outros motivos (decisões judiciais, por exemplo). Nos dois últimos casos, deve ser apresentada justificativa razoável para a sua seleção.
2	Relação dos trabalhos selecionados com base na avaliação de riscos.
3	Previsão de, no mínimo, 40 horas de capacitação para cada militar lotado na Auditoria do CBMDF.
4	Previsão da atividade de monitoramento das recomendações emitidas pelos órgãos de controle externos ao CBMDF e pela Auditoria Interna em trabalhos anteriores e ainda não implementadas pela Unidade Auditada.
5	Relação das atividades a serem realizadas para fins de gestão e melhoria da qualidade da atividade de auditoria interna governamental.
6	Indicação de como serão tratadas demandas extraordinárias recebidas pela Auditoria durante o período de realização do PAINT.
7	Relação das atividades necessárias à elaboração do Plano de Auditoria do exercício subsequente.
8	Relação das atividades destinadas à avaliação do Plano de Auditoria do exercício em curso e à elaboração de relatório sobre os resultados da Auditoria do CBMDF no exercício.
9	Exposição, sempre que possível, das premissas, restrições e riscos associados à execução do Plano de Auditoria Interna.
10	Anexo contendo a descrição da metodologia utilizada para seleção dos trabalhos de auditoria com base na avaliação de riscos.

Fonte: CGU (2017)

Deve haver indicação quanto ao tipo de trabalho (avaliação, consultoria, apuração ou outra atividade que não seja típica da função de auditoria interna, e também devem ser apresentados o seu objetivo geral e as informações necessárias para dimensionamento dos recursos a serem alocados. (CGU, 2017)

3.2 Planejamento das Auditorias Individuais

Para cada trabalho de auditoria deve-se fazer o planejamento individual estabelecendo os principais pontos de orientação das análises a serem realizadas. Tais como informações acerca dos objetivos do trabalho, do escopo, das técnicas a serem aplicadas, das informações requeridas para os exames, do prazo de execução e da alocação dos recursos ao trabalho.

A IN SFC no 3, de 2017 prevê a necessidade de considerarem as atividades de:

- a) análise preliminar do objeto da auditoria;
- b) definição dos objetivos e do escopo do trabalho, considerando os principais riscos existentes e a adequação e suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos;
- c) elaboração do programa de trabalho.

A elaboração do planejamento deve ser feita pela comissão de auditoria nomeada. Caso ela seja externa, o planejamento deve ser orientado pela SECOR. Caso ela seja mista, ela deve ser conduzida pelos militares lotados na Auditoria que foram nomeados na comissão.

3.2.1 Análise preliminar do objeto da auditoria;

Serve para obter uma compreensão suficiente do objeto e para que se estabeleçam de forma mais clara os objetivos, o escopo do trabalho, os exames a serem realizados e os recursos necessários para a realização da auditoria. É uma junção do que foi estabelecido no PAINT com as informações relevantes coletados durante o entendimento da Unidade Auditada que impactam no objeto de auditoria já definidos: os objetivos e estratégias da Unidade Auditada e os meios pelos quais ela monitora o seu desempenho; os riscos significativos a que a Unidade Auditada está exposta e as medidas de controle a eles relacionadas (definidos pela estrutura organizacional competente, conforme a política de gestão de riscos da organização); os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada. (CGU, 2017)

Logo após a comissão realiza o levantamento de outras informações, com a ajuda dos papéis de trabalho do tipo permanente, por meio de entrevistas e reuniões com os gestores e servidores/empregados da Unidade Auditada ou por meio de visitas in loco. Assim, precisam ser levantados de acordo com a CGU (2017):

- a) objetivos e riscos associados ao objeto de auditoria (definidos pela estrutura organizacional competente, conforme a política de gestão de riscos da organização) e os controles internos associados a esses riscos;
- b) apetite a risco da organização em relação aos riscos associados ao objeto da auditoria (definido pela estrutura organizacional competente, conforme a política de gestão de riscos da organização);
- c) relação do objeto de auditoria com a missão, visão, objetivos estratégicos da Unidade Auditada;

- d) objetivos e estrutura de governança, de gerenciamento de riscos e controles do objeto de auditoria;
- e) indicadores de desempenho do objeto de auditoria;
- f) fluxogramas (mapas de processos) relacionados ao objeto da auditoria;
- g) responsáveis pelo objeto da auditoria;
- h) estrutura organizacional das áreas envolvidas;
- i) leis e regulamentos, normas, orientações, manuais e procedimentos internos, decisões de órgãos reguladores relacionados ao objeto de auditoria;
- j) jurisprudência de interesse (Tribunal de Contas da União, Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça etc.);
- k) estudos sobre o objeto da auditoria;
- l) quantidade/lotação/perfil da força de trabalho envolvida (inclusive terceirizados);
- m) principais insumos utilizados (energia, equipamentos, matéria-prima etc.);
- n) sistemas informatizados utilizados;
- o) partes interessadas;
- p) programas/ações orçamentários envolvidos;
- q) materialidade dos recursos (em R\$);
- r) histórico de achados;
- s) recomendações dos órgãos de controle pendentes de atendimento;
- t) informações extraídas de sistemas corporativos, da imprensa, da internet;
- u) resultados de trabalhos anteriores.

3.2.1 Objetivos e Escopo dos Trabalhos de Auditoria

Para definir os objetivos a comissão de auditoria deve saber as questões a que o trabalho pretende responder. Além disso, deve ser elaborada a primeira declaração do escopo que deve ser ajustada, caso necessário, após a avaliação dos riscos e dos controles.

Os objetivos precisam ser claros, concisos e sem abstração, pois eles definem os resultados pretendidos na auditoria, direcionam o escopo, os testes, o tempo, os

recursos e as competências necessárias na equipe, a metodologia e a natureza do trabalho de auditoria, além de orientar a formulação dos achados de auditoria.

O escopo delimita o tamanho do trabalho por isso a comissão deve considerar componentes como os limites da área ou do processo, subprocessos, período de tempo e localizações a serem avaliadas. Sua função é apresentar uma clara declaração do foco, da extensão e dos limites da auditoria que deve ser compatibilizado com os objetivos.

A avaliação dos riscos e de controles coincide com os mecanismos descritos para a avaliá-los na elaboração do PAINT, assim, enquanto a gestão de riscos não for consistente a comissão deverá utilizar técnicas de avaliação de riscos. Assim, deve-se: identificar quais riscos podem influenciar o cumprimento dos objetivos do objeto da auditoria, verificar as causas e as consequências desses riscos, classificá-los e, ainda, identificar e avaliar a adequação do desenho dos controles internos da gestão, de forma a concluir sobre quais riscos e controles deverão ser analisados prioritariamente. (CGU, 2017; TCU, 2017)

Para a identificação de riscos inerentes quando o setor já tiver mapeado a comissão deverá realizar análise e revisão desses documentos com a finalidade de averiguar a sua suficiência e a sua adequação ao trabalho de auditoria. Quando identificados é preciso compreendê-los, verificando suas causas e também as suas consequências, isto é, os resultados do evento que podem afetar os objetivos.

Tabela de possíveis causas dos riscos

CAUSA = FONTES + VULNERABILIDADES	
FONTES DE RISCO	VULNERABILIDADES
Pessoas	Em número insuficiente; sem capacitação; perfil inadequado; desmotivadas, alta rotatividade, propensas a desvios éticos e/ou fraudes
Processos	Mal concebidos (exemplo: fluxo, desenho); sem manuais ou instruções formalizadas (procedimentos, documentos padronizados); sem segregação de funções, sem transparência
Sistemas	Obsoletos; sem manuais de operação; sem integração com outros sistemas; inexistência de controles de acesso lógico/backups, baixo grau de automação
Infraestrutura Física	Localização inadequada; instalações ou leiaute inadequados; inexistência de controles de acesso físico
Tecnologia	Técnica ultrapassada/produto obsoleto; falta de investimento em TI; Tecnologia sem proteção de patentes; processo produtivo sem proteção contraespionagem, controles insuficientes sobre a transferência de dados
Eventos externos	Ambientais: Mudança climática brusca; incêndio, inundação, epidemia. Econômicos: oscilações de juros, de câmbio e de preços, contingenciamento, queda de arrecadação, crise de credibilidade, elevação ou redução da carga tributária. Políticos: novas leis e regulamentos, restrição de acesso a mercados estrangeiros, ações de responsabilidade de outros

	<p>gestores; "guerra fiscal" entre estados, conflitos militares, divergências diplomáticas.</p> <p>Sociais: alterações nas condições sociais e demográficas ou nos costumes sociais, alterações nas demandas sociais, paralisações das atividades, aumento do desemprego.</p> <p>Tecnológicos: novas formas de comércio eletrônico, alterações na disponibilização de dados, reduções ou aumento de custo de infraestrutura, aumento da demanda de serviços com base em tecnologia, ataques cibernéticos.</p> <p>Infraestrutura: estado de conservação das vias de acesso; distância de portos e aeroportos; interrupções no abastecimento de água, energia elétrica, serviços de telefonia; aumento nas tarifas de água, energia elétrica, serviços de telefonia.</p> <p>Legais/jurídicos: novas leis e normas reguladoras; novos regulamentos; alterações na jurisprudência de tribunais; ações judiciais</p>
Governança	<p>Competências e responsabilidades não identificadas ou desrespeitadas; centralização ou descentralização excessiva de responsabilidades; delegações exorbitantes; falta de definição de estratégia de controle para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão; deficiência nos fluxos de informação e comunicação; produção e/ou disponibilização de informações, que tenham como finalidade apoiar a tomada de decisão, incompletas, imprecisas ou obscuras; pressão competitiva; falta de rodízio de pessoal; falta de formalização de instruções</p>
Planejamento	<p>Ausência de planejamento. Planejamento elaborado sem embasamento técnico ou em desacordo com as normas vigentes, objetivos e estratégias inadequados, em desacordo com a realidade</p>

Fonte: Adaptado de COSO ERM e CGU (2017)

O cálculo da magnitude dos riscos inerentes deve observar a tabela de impacto e probabilidade observando que eles estão relacionados ao alcance dos objetivos específicos do objeto selecionado para o trabalho de auditoria.

Para identificar e avaliar os respectivos controles que a gestão adota para gerenciar esses riscos, a Auditoria do CBMDF deve considerar, conforme CGU (2017):

a) a existência de compatibilidade entre os objetivos do objeto de auditoria, seus riscos e os objetivos dos controles estabelecidos;

- b) a relação custo-benefício;
- c) a segregação de funções e o rodízio de funcionários;
- d) a definição de responsabilidades;
- e) se os controles foram desenhados em consonância com os princípios dos controles internos da gestão previstos na IN Conjunta MP/CGU no 01, de 2016;
- f) as características dos controles, especialmente, quanto à função (preventivo, detectivo, corretivo, diretivo, compensatório ou complementar) e à forma de implementação (manual ou automatizada),
- g) se o controle avaliado é o único ou o principal destinado a mitigar determinado risco;
- h) a frequência com que o controle é acionado (permanente, anual, trimestral, mensal, semanal, diário ou por transação).

O resultado da avaliação preliminar dos controles internos da gestão deverá ser registrado pela comissão de auditoria usando termos quantitativos ou qualitativos como inexistente, fraco, mediano, satisfatório ou forte. Como exemplo segue a matriz de análise de riscos e controle adaptado de CGU (2017) como exemplo:

Matriz de Riscos e Controles

Matriz de Riscos e Controles											
Objetivo-Chave	Risco-Chave	Impacto	Probabilidade	Risco Inerente (RI)		Avaliação preliminar dos Controles e do Risco de Controle (RC)		Risco Residual (RR)	Tipo de Teste	Conclusão do auditor	Questão de Auditoria
Objetivo 1	Risco 1	2	1	2	Baixo	Inexistente	Controle não existe, não funciona ou não está implementado.	Baixo	Realizar testes apenas se o auditor julgar necessário	Baixo	
Objetivo 2	Risco 2	2	5	10	Médio	Satisfatório	Controle institucionalizado e embora passível de aperfeiçoamento, é sustentado por ferramentas adequadas e mitiga o risco razoavelmente.	Baixo	+ Testes de controle	Baixo	

Fonte: Adaptado de COSO ERM e CGU (2017)

Impacto

Avaliar o impacto do risco com base nos critérios de Impacto

Probabilidade

Avaliar a probabilidade do risco com base nos critérios de probabilidade

Risco Inerente (RI)

Risco a que uma organização está exposta sem considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto

Avaliação de RI com base nos níveis de riscos

Avaliação preliminar dos Controles e do Risco de Controle (RC) Avaliação dos controles desenhados para o respectivo risco

Descrição da avaliação do controle

risco de que um erro ou classificação indevida materiais que possam constar de uma afirmação não sejam evitados ou detectados tempestivamente pelos controles internos da entidade.

Risco Residual (RR) Risco que permanece após a resposta da administração. É resultado da multiplicação RI x RC.

Avaliação do Risco Residual com base na escala de Avaliação dos Níveis de Risco

Tipo de Teste

Tipos de testes de auditoria que serão necessários, com base na avaliação dos controles.

Conclusão do auditor

Conclusão do auditor sobre os riscos a serem priorizados e os tipos de testes a serem aplicados

Questão de Auditoria

Elemento que define o objetivo da auditoria e constitui a base da estrutura das análises que permitirão chegar à conclusão sobre os controles: se estão adequadamente concebidos na proporção requerida pelos riscos; se estão sendo aplicados e se funcionam de maneira contínua e coerente, conforme as respostas a riscos definidas pela administração.

Fonte: Adaptado de COSO ERM e CGU (2017)

Assim, após a identificação do risco inerente o nível de controle, é possível concluir o nível de risco residual, isto é, aquele que permanece após a implantação da resposta da administração que vai ser calculado pela diferença total 10, menos a magnitude do risco inerente, o saldo restante é o risco residual.

3.2.2 Elaboração do Programa de Trabalho

Nessa etapa a comissão de auditoria decidirá por meio de quais tipos de testes (substantivos ou de controle) procederá a avaliação, de modo a formar a convicção para a emissão de sua opinião, assim, irá elaborar o programa de trabalho conforme Matriz de planejamento abaixo:

Tabela Matriz de Planejamento

Unidade ou objeto examinado:

Objetivo:

Comissão de auditoria:

Supervisor: Matriz de Planejamento										
Problema (facultativo) ou Risco	Questões de auditoria	Subquestões de auditoria	Critério (o que deve ser)	Informações requeridas	Fontes de informação	Procedimentos de auditoria	Possíveis limitações para a execução da auditoria	Membro da equipe responsável pela execução	Período	O que a análise vai permitir dizer/Possíveis achados (facultativo)

O problema consiste na descrição daquilo que motivou a auditoria. Deve ser bem delimitado e expresso de forma clara e concisa. Exemplo: o surto de dengue está comprometendo gravemente a saúde das famílias brasileiras.	Consistem nos objetivos do trabalho descritos em forma de perguntas. São necessárias para direcionar os trabalhos para os resultados que se pretende atingir.	São desdobramentos de cada questão de auditoria que permitem no conjunto respondê-la, devendo ao mesmo tempo excluir-se mutuamente e completar-se coletivamente.	É o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado.	Deve ser preenchida com as informações que serão necessárias para responder às questões de auditoria. Exemplos: dados extraídos do Siai (informar quais dados); resultados dos indicadores de desempenho da unidade X (informar quais indicadores) ...	É a identificação de onde as informações requeridas estão disponíveis, por exemplo, sistemas corporativos; sistemas internos da unidade; instalações físicas do gestor; terceiros depositários...	Conjunto de exames que têm como finalidade obter evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, que permita responder a uma questão de auditoria.	Fatos que podem impossibilitar a verificação de alguns aspectos ou a utilização de algumas técnicas. Exemplo: foi constatado que a população alvo da pesquisa que seria realizada é, em sua maioria, analfabeta, o que impossibilitará a utilização de questionários.			Hipóteses, ou seja, respostas provisórias para as questões de auditoria. Têm o papel de auxiliar o auditor a antecipar possíveis dificuldades ou fragilidades no seu trabalho
---	---	--	---	--	---	--	---	--	--	---

Fonte: Adaptado de COSO ERM e CGU (2017)

É importante observar que a matriz de planejamento pode ser ajustada para cada auditoria a ser realizada, devendo constar: 1 - as questões (e subquestões) de auditoria, que deverão ser respondidas por meio das análises, na fase de execução; 2 - os critérios de auditoria, que constituem referenciais para avaliar se a situação a ser avaliada atende ao esperado; e, 3 - as técnicas, a natureza e a extensão dos testes necessários para identificar, analisar, avaliar e documentar as informações durante a execução do trabalho, de modo a permitir a emissão da opinião pela equipe.

3.3 Procedimentos de Auditoria

É um conjunto de exames, testes ou procedimentos, previstos no programa de trabalho, com a finalidade de obter evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, utilizadas para responder às questões de auditoria. Assim, as escolhas das técnicas devem levar em consideração: 1- a extensão, a época e a

natureza ; 2 - a capacidade de contribuição para o alcance dos objetivos da auditoria; e, a relação custo x benefício de realização dos procedimentos. São exemplos que podem ser utilizados, sem prejuízos de outros que possam auxiliar no atingimento dos objetivos:

3.3.1 Testes de Controle

Avaliam o desenho e a efetividade operacional dos controles. As técnicas geralmente usadas para testar o desenho dos controles e obter evidência de auditoria suficiente sobre sua adequação são observação, indagação, análise documental ou uma combinação delas, teste de reexecução de controle, entre outras.

3.3.2 Procedimentos substantivos

Servem para verificar a suficiência, a exatidão e a validade dos dados obtidos e dividem-se: 1 - testes de detalhes referem-se ao exame de registros contábeis e das operações/documentos que lhes deram origem, bem como a conformidade dos atos administrativos; 2 - procedimentos analíticos substantivos que envolvem a utilização de comparações para avaliar adequação.

3.3.3 Técnicas de Auditoria

São as técnicas de auditoria que podem ser utilizadas na execução dos trabalhos. São exemplos:

3.3.3.1 Inspeção

É a verificação de registros, de documentos ou de ativos, que proporcionará a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou do item examinado.

3.3.3.2 Observação

Refere-se ao exame de processo ou de procedimento executado por outros, normalmente militares da Unidade Auditada, com a finalidade de averiguar se o item sob exame opera em conformidade com os padrões (critérios) definidos.

Compõe a observação: a) identificação da atividade específica a ser observada; b) observação da sua execução; c) comparação do comportamento observado com os padrões; e, avaliação e conclusão. A observação não é inspeção física.

3.3.3.3 Confirmação externa (Circularização)

É a confirmação externa, que é a técnica utilizada para a obtenção de declaração formal e independente de partes externas (pessoas, empresas, órgãos fiscalizadores etc.) a respeito de fatos ligados às operações da Unidade Auditada. Pode ser usada para a verificação, junto a fontes externas à Unidade Auditada, da fidedignidade das informações obtidas internamente.

3.3.3.4 Procedimentos analíticos

São técnicas por meio das quais a comissão de auditoria avalia informações contábeis mediante comparação com parâmetros ou expectativas identificados ou desenvolvidos. É necessário que a comissão avalie a confiabilidade dos dados que lhe estão servindo como base para estabelecer os parâmetros.

3.3.3.5 Reexecução

Envolve a execução independente pela comissão de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da Unidade Auditada. Ela irá executar novamente procedimentos, cálculos, atividades de controle, a fim de testar os sistemas, processos e controles internos, confirmando, assim, a veracidade, a correção e a legitimidade dos atos/fatos registrados.

3.3.3.6 Rastreamento e *Vouching*

Servem para verificar a correspondência entre lançamentos contábeis e a documentação que lhe serve de base. São executadas em sentido oposto: no rastreamento, a comissão seleciona documentos que representam transações e, posteriormente verifica se aquelas transações foram de fato registradas no sistema contábil; no *vouching*, ela seleciona as transações e, em seguida, verifica se existe de fato a documentação que lhe serve de base e, por conseguinte, se aquela transação de fato ocorreu.

3.3.3.7 *Benchmarking*

É utilizada para comparar algum aspecto do desempenho de uma organização com o de outra organização, ou mesmo com outra área da própria organização, cujo desempenho positivo possa ser considerado uma referência.

3.3.3.8 Amostragem

Consiste na obtenção de informações a respeito de uma população a partir da investigação de apenas uma parte da mesma. O objetivo é obter informações sobre uma parte da população e fazer afirmações válidas a respeito de suas características.

04 – Execução

A fase da execução é o início aplicação do planejamento realizado na fase anterior pela comissão. É sempre bom lembrar que o planejamento flexível permite a adaptação do previsto na fase anterior para melhor alcance dos resultados. Portanto o que for estabelecido neste manual, são requisitos básicos para um bom trabalho de auditoria. Contudo, cabe ao presidente junto com a comissão definir as melhores técnicas e abordagens, além do momento da execução das atividades.

4.1 Comunicação com a Unidade Auditada

A comunicação com a unidade é de vital importância para a execução dos trabalhos de auditoria. Ela deve ser sempre cordial respeitando a hierarquia

estabelecida dentro da corporação. Através dessa relação, pode-se melhorar a compreensão sobre o objeto auditado, o acesso a fontes de informação, a dados e a esclarecimentos advindos da Unidade Auditada sobre os achados ou sobre quaisquer aspectos que possam ter influência sobre a opinião da comissão.

São obrigações dos militares que irão compor a equipe: manter boas relações profissionais com todas as partes envolvidas no processo de auditoria, promover um fluxo de informações livre e aberto, respeitando os requisitos de confidencialidade, e conduzam discussões em um ambiente de mútuo respeito e compreensão do papel e das responsabilidades das partes envolvidas.

Essa comunicação deve permitir o acesso direto às informações necessárias bem como a sua tempestividade. Quando houver dificuldades em relação ao acesso à informação o presidente da comissão deve comunicar imediatamente ao Auditor do CBMDF, que mesmo assim, ainda encontre dificuldades ele deve seguir a escala hierárquica até o Comandante-Geral da Corporação quando necessário.

As comunicações formais devem ocorrer por escrito dentro do Processo SEI, mas outras formas de comunicação também são realizadas:

- a) Documento de formalização dos trabalhos e apresentação das diretrizes: Memorando SEI informando ao Chefe do Departamento, Estado-Maior Geral, Controlador ou Comandante Operacional, com vistas à unidade auditada sobre o início dos trabalhos.
- b) Reunião de abertura: Reunião com a Cadeia de Comando e o setor responsável para apresentar a comissão de auditoria, explicar a definição do objeto de auditoria, apresentar o cronograma planejado.
- c) Documento de apresentação da equipe, dos objetivos e do escopo: Após a reunião de abertura deve ser apresentado um Memorando SEI com as informações prestadas na reunião de abertura.
- d) Solicitação de Auditoria (SA): serve para solicitar à Unidade Auditada a apresentação de documentos, de informações e de esclarecimentos. Pode ser emitido antes, durante e depois do desenvolvimento dos trabalhos de campo e sempre deve ser emitida ao chefe do Chefe do Departamento, Estado-Maior Geral, Controlador ou Comandante Operacional. Deve ser estabelecido prazo de resposta de acordo com o cronograma a ser desenvolvido.
- e) Nota de Auditoria (NA): É o documento emitido pela comissão ao Auditor, com vistas ao Controlador e Comandante-Geral no decorrer dos exames quando: 1 - identificação de providencia a ser adotada imediatamente pela Unidade Auditada, de modo que aguardar a finalização do trabalho para expedir a recomendação necessária poderá resultar em danos aos cidadãos ou à administração pública e deve constar no relatório; e, 2 - identificação de falha meramente formal ou de baixa materialidade, que não deva constar no relatório, mas para a qual devam ser adotadas providências para saneamento.

f) Reunião para apresentação dos achados e discussão das possíveis soluções: durante a fase de execução, poderão ocorrer reuniões com a Unidade Auditada para esclarecer pontos específicos relativos ao objeto auditado, assim como para analisar e discutir os achados de auditoria. É recomendável que, à medida que a comissão for concluindo os achados encaminhe à Unidade Auditada, por meio de solicitações de auditoria, com a finalidade de esclarecer as situações ali descritas.

g) Outras: Outros tipos de comunicação que a comissão achar importante desde que seja registrada no processo SEI de abertura.

Cabe salientar que toda reunião com a Unidade Auditada deve ter sua ATA registrada no processo SEI dos trabalhos de auditoria.

4.2 Coleta e Análise de Dados

Nessa etapa a comissão de auditoria utilizará técnicas de coleta e de análise de dados para realizar os testes de auditoria estabelecidos na etapa de planejamento e registrados no programa de trabalho. As técnicas permitirão que sejam obtidas evidências para a sustentação da opinião no relatório, por isso elas devem ser fidedignas. Caso seja necessário informações adicionais, elas devem ser obtidas antes da confecção do relatório final. Para a utilização de técnicas não previstas no programa de trabalho ele precisa ser alterado.

4.3 Evidências

São as informações coletadas, analisadas e avaliadas pela comissão de auditoria para apoiar os achados e o relatório final. Constituem meio de informação ou de prova para fundamentar a opinião da Auditoria, além de reduzir o risco de auditoria. Precisar estar documentadas em papéis de trabalho e organizadas e referenciadas apropriadamente.

Para decidir e avaliar o tipo e a quantidade de evidências a serem obtidas, a comissão deve se basear no ceticismo (reconhecer que podem existir circunstâncias que façam com que a informação sobre o objeto de auditoria contenha distorções relevantes) e no julgamento profissional (avaliar se as evidências possuem os atributos necessários para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável).

Assim, para reduzir o risco de auditoria, a comissão deve obter informações necessárias para que as evidências sejam suficientes (concreta, adequada e convincente), **confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis.**

Quanto à natureza, as evidências de auditoria podem ser classificadas em legais e de auditoria:

a) evidência direta (legal): comprova diretamente um fato, sem que seja necessário elaborar suposições;

b) evidência circunstancial (legal): também conhecida como indício, demonstra um fato que pode levar a um outro fato. Não é suficiente para sustentar um achado;

c) evidência conclusiva (legal): constitui sozinha prova absoluta dos fatos e das circunstâncias que informa. É mais difícil de ser obtida, porque envolve altos custos e longos períodos de tempo;

d) evidência corroborativa (legal): serve de suporte para outras evidências, de forma a torná-las mais confiáveis, relevantes e úteis.

e) as evidências físicas (auditoria) são as obtidas por meio das técnicas de inspeção física ou de observação direta.

f) as evidências testemunhais (auditoria) são constituídas por informações prestadas por terceiros, por meio de declarações verbais ou escritas ou, ainda, por informações colhidas por meio de técnica de entrevista ou questionário.

g) evidência analítica (auditoria) consiste na verificação das inter-relações entre dados.

h) evidência documental (auditoria) é a mais comum das evidências mencionadas. Pode ser obtida de fontes internas ou externas à organização.

4.4 Achados de auditoria

Usado para responder as questões de auditoria é o resultado da comparação entre um critério preestabelecido pela comissão durante a fase de planejamento e a condição real encontrada durante a realização dos exames, comprovada por evidências. Pode indicar conformidade ou não-conformidade com o critério, bem como registrar oportunidades para melhoria ou boas práticas.

Deve ser desenvolvido de forma a apresentar uma base sólida à opinião e às propostas de recomendação da comissão de auditoria e devem:

a) ser relevante para os objetivos dos trabalhos de auditoria;

b) estar devidamente fundamentado em evidências, as quais devem ser capazes de demonstrar que a situação registrada realmente existe ou existiu;

c) mostrar-se convincente, ou seja, ser consistente em cada um de seus componentes de forma que mesmo um terceiro (prudente e informado) que não tenha participado da auditoria o compreenda e o aceite.

Além disso, eles devem ter como componentes critério (padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado), condição (situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução), causa (explica porque a situação encontrada existe) e efeito (consequência da divergência entre a condição e o critério). (CGU, 2017)

4.5 Manifestação da Unidade Auditada

Os achados que reportarem falhas precisam ser apresentados e discutidos com a Unidade Auditada, para que esta apresente esclarecimentos, avaliações ou

informações adicionais que contribuam para o entendimento das condições verificadas ou para a construção de soluções. Essa apresentação pode ocorrer durante a execução do trabalho ou de forma consolidada, quando todos os achados já se encontrarem formulados e revisados.

A manifestação da Unidade Auditada permite verificar a completude do achado dando suporte a produção do relatório final de auditoria. Nesse momento ela apresenta os motivos da situação em questão ou a comissão confirma se o achado não foi um equívoco decorrente de erro de interpretação ou falta de informação.

4.6 Recomendações

São ações que a comissão de auditoria solicita à Unidade Auditada que adotem com a finalidade de corrigir falhas, aperfeiçoar processos. Após a elaboração do relatório final, o processo SEI deve ser encaminhado à Auditoria do CBMDF para que a SECOR junto com os membros da auditoria avalie os trabalhos realizados pela equipe e confirmem os aspectos formais. As recomendações a que chegaram os membros da comissão não podem ser alteradas por outros militares, somente por eles. Assim, cabe ao Auditor do CBMDF, com o Controlador e o Comandante-Geral decidirem se acatam ou não as recomendações, ou mesmo recomendarem outras ações a partir dos trabalhos da comissão.

As recomendações serão monitoradas pela SECOR para avaliar o cumprimento das ações solicitadas por isso devem possuir as seguintes características: monitorável; atuar na causa raiz; viável; apresentar uma boa relação custo-benefício; considerar alternativas; ser direcionada; ser direta; especificidade; significância; e, ser positiva.

05 – Monitoramento.

Refere-se ao acompanhamento pela Auditoria do CBMDF, por meio da SECOR, da implementação das recomendações de auditoria às unidades auditadas, com base em controle próprio ou de sistemas de informação. A responsabilidade pela o atendimento das recomendações é da unidade auditada, cabendo a SECOR avaliar se as medidas foram suficientes para solucionar a situação apontada como inadequada frente aos critérios adotados.

O monitoramento pode ocorrer em duas situações: 1 – recomendações com base em auditorias internas, e 2 – recomendações de órgãos de controle externo ao CBMDF. O processo ocorre conforme abaixo:

- a) Recebimento das recomendações aprovadas pelo Comandante-Geral quando de comissão de auditoria interna ou de relatórios dos órgãos externos;
- b) Cadastramento no sistema do CGDF ou da CGU, de acordo com a origem da demanda estabelecendo prazo para o envio de resposta pela Unidade Auditada;
- c) recebimento e avaliação de respostas da Unidade Auditada;

- d) realização de testes, quando necessário;
- d) cadastramento da resposta no Sistema de origem;
- e) recebimento da resposta do órgão de origem: caso com novas solicitações retorna a etapa b, caso contrário arquivar o processo no sistema de origem.

Referências:

- Brasil. Lei Complementar no 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado em 14 junho, 2018, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm.
- Brasil. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Recuperado em 02 novembro, 2017, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.
- Brasil. Instrução Normativa Conjunta MP/CGU no 01/2016. Dispões sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Recuperado em 02 novembro, 2017, de <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/empresas-estatais/palestras-e-apresentacoes/1-instrucao-normativa-conjunta-cgu-mp-001-2016.pdf>.
- BRITO, GUILHERME CAETANO DE et al. Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em instituições federais de ensino. 2016.
- BRITO, Guilherme Caetano de. The use of risk matrix in the prioritization of internal audit activities at the Federal Institute Goiano. 2013. 57 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia, Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2013.
- DANTAS, Cantidiano Novais. Mecanismos de boas práticas de tecnologia da informação nas auditorias tributárias das Fazendas Públicas estaduais após a inserção do sistema público de escrituração digital. 2021. 104 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Sergipe, São Cristóvão, SE, 2021.
- CGDF. Controladoria-Geral do Distrito Federal. Competências. 2023. <https://www.cg.df.gov.br/competencias> acessado em 22/05/2023.
- Controladoria Geral da União. (2017). Manual de Orientação Técnica da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, Brasília, 2017. Recuperado em 10 dezembro, 2017, de <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>.
- Castro, F. D. (2016). A necessidade de alinhamento entre governança corporativa, gestão de riscos e controles internos administrativos para se atingir os objetivos e resultados, agregando valor público. Escola Nacional de Administração Pública (ENAP). Recuperado em 10 janeiro, 2018, de

<http://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2477/2/Fabiano%20de%20Castro%20-PDF%20Definitivo.pdf>.

- CHAVES, Priscila Miranda. A gestão de riscos no planejamento de auditoria interna e no monitoramento das recomendações de auditoria em uma instituição federal de ensino superior - Uberlândia. 2018. 116 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Organizacional) - Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2018. DOI <http://dx.doi.org/10.14393/ufu.di.2018.598>.
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307. Recuperado em 10 outubro, 2017, de https://poli.hevra.haifa.ac.il/~acohen/docs/The_effectiveness_of_internal_auditing.pdf
- Christopher, J. (2015). Internal audit: Does it enhance governance in the Australian public university sector?. *Educational Management Administration & Leadership*, 43(6), 954- 971. Recuperado em 10 outubro, 2017, de <http://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1741143214543206>
- DANTAS, Cantidiano Novais. Mecanismos de boas práticas de tecnologia da informação nas auditorias tributárias das Fazendas Públicas estaduais após a inserção do sistema público de escrituração digital. 2021. 104 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Sergipe, São Cristóvão, SE, 2021.
- DELOACH, James; THOMSON, Jeff. Improving organizational performance and governance: how the COSO frameworks can help. **Committe of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission**, 2014.
- Eulerich, M., Theis, J., Velte, P., & Stiglbauer, M. (2013). Self-Perception of the Internal Audit Function within the Corporate Governance System--Empirical Evidence for the European Union. *Problems and Perspectives in Management (PPM)*, 11(2), 57-72. Recuperado em 10 janeiro, 2018, de https://www.researchgate.net/profile/Patrick_Velte/publication/257890373_SelfPerception_of_the_Internal_Audit_Function_within_the_Corporate_Governance_System_Empirical_Evidence_for_the_European_Union/links/56923b2308aed0aed81661b3
- EVANS, D.; PEARSON, A. Systematic reviews: gatekeepers of nursing knowledge. *Journal of Clinical Nursing*, Oxford, v. 10, n. 5, p. 593–599, Sep. 2001.
- GAJADHAR, Ram Anand et al. Financiamento da educação superior e análise de riscos: um estudo com ênfase no programa nacional de assistência estudantil na Universidade Federal da Paraíba. 2021.
- GOMES, Elaine Dias; ARAÚJO, Ademilson Ferreira de; BARBOZA, Reginaldo José. Auditoria: alguns aspectos a respeito de sua origem. **Revista científica eletrônica de ciências contábeis. Ano VII**, n. 13, 2009.
- Instituto dos Auditores Internos Do Brasil – IIA. (2013). Normas Internacionais De Auditoria Interna. Recuperado em 11 dezembro, 2017, de http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/As_tres_linhas_de_defesa_Declaracao_d_e_Posicionamento2_opt.pdf
- International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI. (2004). Guidelines for internal control standards for the public sector. Bruxelas.

- International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI. (2007). Diretrizes e Boas Práticas da INTOSAI Relacionadas com a independência das EFS (ISSAI 11).
- Klein Junior, V. H. (2020). Gestão de riscos no setor público brasileiro: uma nova lógica de accountability? *Revista De Contabilidade E Organizações*, 14, e163964. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.163964>
- LÓPEZ BETANCOURT, Raúl Alejandro. Auditoria baseada em risco. 2022. Tese de Doutorado. Instituto Superior de Economia e Gestão.
- MAIA, Bruna Fiuza; DE OLIVEIRA, Aline Barbosa. Auditoria baseada em riscos: um estudo em uma instituição federal de ensino superior da Bahia. 2019.
- MAEDA, Edilene Sakuno. Proposta de procedimento baseado em risco para as práticas de auditoria interna de uma instituição federal de ensino. 2021. 159f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração)- Instituto de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Federal Fluminense, Volta Redonda, 2021. <https://app.uff.br/riuff/bitstream/handle/1/22486/Disserta%c3%a7%c3%a3o%20Edilene%20Sakuno%20Maeda.pdf?sequence=1&isAllowed>
- MARTINS, Lucas Candeia. **Avaliação das práticas de controle interno e gestão de risco de prefeituras brasileiras com base no modelo COSO-ERM**. 2020. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco.
- MARTINS, Andreia Dulce; MARÇAL, Ronan Reis; ALBERTON, Luiz. Registro dos Benefícios da Auditoria Interna Governamental: uma análise da Percepção dos Auditores das IFES.
- MCNALLY, J. Stephen. The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: One approach to an effective transition. **Strategic Finance**, v. 6, n. 1, p. 1-8, 2013.
- MORAES, Maria Ester Lessa Brandão Nogueira et al. Gestão de riscos no âmbito da administração pública do Distrito Federal. 2020.
- MUTTI, Cláudia Silveira Thys. A qualidade da auditoria interna e a legitimidade da gestão das instituições federais de ensino superior brasileiras. 2019.
- Nogueira, Maria Ester Lessa Brandão de et al. Gestão de Riscos no âmbito da Administração Pública do Distrito Federal. **Revista Debates em Administração Pública—REDAP**, v. 1, n. 3, 2020.
- OLIVEIRA, T. F. de. Avaliação das Práticas de Auditoria Interna da Secretaria Federal de Controle Interno da CGU sob a Ótica da Auditoria Baseada em Riscos. *Revista da CGU, [S. l.]*, v. 11, n. 19, p. 19, 2019. DOI: 10.36428/revistadacgu.v11i19.140. Disponível em: https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/article/view/73. Acesso em: 18 jan. 2023.
- OLIVEIRA, Cibele Maria Pinto Pereira Menezes de. Geração de valor no contexto das unidades de auditoria interna governamental das universidades federais. 2022. 89 f., il. Dissertação (Mestrado em Economia) — Universidade de Brasília, Brasília, 2022.
- OLIVEIRA, Túlio Felix Silva. Avaliação das práticas de gerenciamento de riscos corporativos nos tribunais de justiça estaduais do Brasil sob a ótica do modelo COSO-

ERM. 2021. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2021.

- OLIVEIRA, Júlio César Matos de. Gestão de riscos como ferramenta para a promoção da integridade pública: um estudo com comissões de ética do Poder Executivo Federal. 2018. 124 f., il. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública)— Universidade de Brasília, Brasília, 2018.
- PEREIRA, SILVIO CESAR RIBEIRO. CPT94-A INFLUÊNCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA DIVULGAÇÃO DE PROVISÕES E DE PASSIVOS CONTINGENTES NO SETOR PÚBLICO. (2019) ANPCONT
- PFARRIUS, William Daniel Silveira et al. Os desafios para a implementação do novo paradigma de gestão fundamentado em governança e gestão de riscos: uma oportunidade para a efetivação de políticas públicas em EPT nos Institutos Federais de Educação. 2022.
- PINHO, Ruth Carvalho de Santana; BEZERRA, Leonardo Brandão. IMPLANTAÇÃO DA AUDITORIA BASEADA EM RISCO EM UMA ENTIDADE DO " SISTEMA S": O CASO DO SEBRAE/CE. REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036, v. 7, n. 2, p. 32-52, 2015.
- RAMOS, Karoll Haussler Carneiro; MONTEZANO, Lana; DA COSTA JUNIOR, Rogério Leal. Panorama da produção científica nacional de gestão de riscos corporativos na administração pública de 2013 a 2018. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 25, n. 1, p. 106-124, 2020.
- RIBEIRO, Renor Antonio Antunes. **O papel da auditoria interna na gestão de riscos em entidades do setor público de Portugal e do Brasil**. 2019. Tese de Doutorado.
- RODRIGUES, Rubens Carlos. A Atuação da auditoria interna nas universidades federais brasileiras. 2017. 176 f. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza-CE, 2017.
- SANTOS, Micaelli Lobo et al. Gestão Pública e Agenda 2030: uma revisão integrativa da literatura. **Research, Society and Development**, v. 10, n. 12, p. e203101220306-e203101220306, 2021.
- SILVA, Bruno José Pereira. **Proposta de modelo de gestão de riscos para uma ifes visando a realização de auditoria baseada em riscos**. 2015. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Rio Grande do Norte.
- SILVA, Fernanda Leite Ferreira da ; DE ALMEIDA, Alexandre Nascimento. Gestão de riscos na área de pessoal à luz da emenda constitucional 95/2016: uma aplicação para a Universidade de Brasília. **Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL**, p. 232-255, 2020.
- SOUZA, M. T. DE; SILVA, M. D. DA; CARVALHO, R. DE. **Revisão integrativa: o que é e como fazer** Integrative review: what is it? How to do it? Einstein, v. 8, n. 1, p. 102–108, 2010.
- TRIBUNAL, DE CONTAS DA UNIÃO. Roteiro de auditoria de gestão de riscos. **Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo. Brasília**, 2017.

- TRIBUNAL, DE CONTAS DA UNIÃO –Tribunal de Contas. Gestão de Riscos– Avaliação de Maturidade. **Brasília, TCU**, 2018.
- TRIBUNAL, DE CONTAS DA UNIÃO, TCU TRIBUNAL DE CONTAS. Modelos de referência de gestão corporativa de riscos. 2022. <https://portal.tcu.gov.br/planejamento-governanca-e-gestao/gestao-de-riscos/politica-de-gestao-de-riscos/modelos-de-referencia.htm>
- Whittemore R, Knafl K. The integrative review: update methodology. J Adv Nurs. 2005;52(5):546-53.
- VALENTIM, Isabella Christina Dantas; DA SILVA, Luciana Oliveira; PASSOS, Jean Gama. Controle interno e gestão de risco: uma revisão baseada em estudos brasileiros. **Revista INTERFACE-UFRN/CCSA ISSN Eletrônico 2237-7506**, v. 13, n. 1, 2016.