

ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS

SAULO GOUVEIA LINS

**PLANEJAMENTO DAS AUDITORIAS NO SISTEMA DE
CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO BASEADO NO
GERENCIAMENTO DE RISCOS**

**Brasília
2019**

SAULO GOUVEIA LINS

**PLANEJAMENTO DAS AUDITORIAS NO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO
EXÉRCITO BASEADO NO GERENCIAMENTO DE RISCOS**

Projeto de pesquisa apresentado à Escola de Formação Complementar do Exército / Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais como requisito parcial para a obtenção do Grau de Especialização em Ciências Militares

Orientador: Maj Gilbert Queiroz dos Santos

**Brasília
2019**

SAULO GOUVEIA LINS

**PLANEJAMENTO DAS AUDITORIAS NO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO
EXÉRCITO BASEADO NO GERENCIAMENTO DE RISCOS**

Projeto de pesquisa apresentado à Escola de Formação Complementar do Exército / Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais como requisito parcial para a obtenção do Grau de Especialização em Ciências Militares

Aprovado em

COMISSÃO AVALIADORA

Ricardo Xavier Furtado – TC – Membro
Escola de Formação Complementar do Exército

Gilbert Queiroz dos Santos – Maj – Orientador
Escola de Formação Complementar do Exército

Resumo

O trabalho de conclusão de curso apresenta as melhores práticas de gestão de riscos utilizadas no Brasil e no mundo, cujo objetivo principal é verificar a viabilidade da implantação dos modelos estudados na escolha das Unidades Gestoras a serem auditadas pelo Sistema de Controle Interno do Exército. O trabalho está dividido em três partes, sendo que a primeira define os conceitos de controle e gestão de risco; em seguida estuda a metodologia de gerenciamento de risco proposto pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* e o modelo de avaliação baseada em risco utilizado pelo Tribunal de Contas da União; e, ainda, é visto o funcionamento do Sistema de Controle Interno do Exército. Ao final do trabalho é proposto um modelo de avaliação baseada na gestão de riscos, para ser utilizado pelas Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército, por ocasião da seleção das Unidades Gestoras na elaboração do Plano Anual de Atividade de Auditoria.

Palavras Chave: Gestão de Riscos, Matriz de Riscos, Plano Anual de Atividade de Auditoria, Sistema de Controle Interno do Exército.

Abstract

The completion of course work presents the best risk management practices used in Brazil and the world, whose main objective is to verify the feasibility of implementation of the models studied in the choice of Management Units to be audited by the Army Internal Control System. The work is divided into three parts, the first of which defines the concepts of control and risk management; then studies the risk management methodology proposed by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission and the risk-based assessment model used by the Federal Audit Court; and also is seen the operation of the Army Internal Control System. At the end of the paper proposes an evaluation model based on risk management, to be used by the Provinces of Accounting and Finance of the Army, during the selection of the Management Units in the preparation of the Annual Audit Activity Plan.

Keywords: Risk Management, Risk Matrix, Annual Plan Audit Activity, Internal Control System of the Army.

1 INTRODUÇÃO

A Administração pública contribui diretamente em diversos seguimentos essenciais como: saúde educação, habitação, transporte, segurança etc. Em vista a escassez de recursos e a necessidade de investimentos a serem realizados, é imperioso que os recursos sejam gastos com qualidade, ou seja, com eficiência, eficácia e efetividade.

Nesse sentido, a administração pública vem sendo ineficiente, com grande desperdício de dinheiro público e não produção de resultados percebidos pela sociedade. Os serviços e as obras públicos são eivados de vícios e obscuridades contratuais se tornando morosos, burocráticos, com baixo grau de produtividade e alta incidência de erros (BORBOREMA,2016).

Na atual administração pública, este cenário se faz presente ao exigir, do homem público (gestor), maior competência e transparência na aplicação dos recursos governamentais, surgindo assim a accountability que, na opinião de Campos (1990, p. 33), começou a ser entendida como questão de democracia. Quanto mais avançado o estágio democrático, maior o interesse pela accountability. Nesse sentido, a accountability governamental tende a acompanhar o avanço de valores democráticos, tais como igualdade, dignidade humana, participação, representatividade. (RESENDE; SLOMSKI;CORRAR,2005)

Em um ambiente cada vez mais complexo e em constante mutação, temos como um dos grandes desafios para a Gestão Pública melhorar continuamente a forma como administramos os bens públicos.

Levando em consideração o fator da escassez de recursos públicos, as Forças Armadas vêm acompanhando a evolução do governo brasileiro na busca por uma maior eficiência, eficácia, efetividade e economicidade, incluindo os sistemas de auditoria e controladoria.

Com o intuito de tornar possível a otimização do tempo para cumprimento dos trabalhos e do uso dos recursos materiais e humanos, mostra-se imprescindível um melhor planejamento das auditorias e fiscalizações a serem realizadas nos órgãos vinculados.

Nos últimos anos, vem crescendo progressivamente a importância do gerenciamento de risco para uma sólida governança corporativa. As instituições estão em permanente pressão para identificar os riscos de seus negócios, quais sejam, social, ambiental, financeiro e operacional, e para apresentar uma resposta aos riscos a um nível aceitável.

Em um ambiente cada vez mais complexo e em constante mutação, temos como um dos grandes desafios para a Gestão Pública melhorar continuamente a forma como administramos os bens públicos. Imprevisibilidade existe quando e onde as decisões são tomadas, quer de caráter administrativo, operacional, legal, científico ou de natureza política. Uma abordagem de gestão de riscos é uma importante ferramenta para responder a este desafio contínuo.

Levando em consideração o fator da escassez de recursos públicos, as Forças Armadas vêm acompanhando a evolução do governo brasileiro na busca por uma maior eficiência, eficácia, efetividade e economicidade, incluindo os sistemas de auditoria e controladoria.

Com o intuito de tornar possível a otimização do tempo para cumprimento dos trabalhos e do uso dos recursos materiais e humanos, mostra-se imprescindível um melhor planejamento das auditorias e fiscalizações a serem realizadas pelas Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx).

O presente estudo tem como objetivo apresentar uma metodologia e a possibilidade de uso da matriz de riscos, valendo-se de um processo que esteja próximo ao nível operacional das inspetorias, ou seja, aplicado diretamente pelos auditores, começando a fazer parte da rotina de trabalho desses militares com o desejo ou estimativa de que os recursos sejam utilizados pelas organizações militares de forma mais racional.

Para tanto, inicialmente serão definidos os conceitos de controle e gestão de risco, em seguida será estudado a metodologia de gerenciamento de risco proposto pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) e o modelo de avaliação baseada em risco utilizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e, ainda, será visto o funcionamento do Sistema de Controle Interno do Exército.

Com o intuito de tornar possível a otimização do tempo para cumprimento dos trabalhos e do uso dos recursos materiais e humanos, das auditorias e fiscalizações

a serem realizadas pelo controle interno elaborou-se o seguinte problema de pesquisa: o Controle Interno do Exército planeja suas auditorias baseadas na gestão de riscos?

Por fim, com base nos dados coletados, será proposto um modelo de avaliação baseada na gestão de riscos, para ser utilizado pelas ICFEx, por ocasião da seleção das Unidades Gestoras na elaboração do Plano Anual de Atividade de Auditoria (PAAA).

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo Geral

Apresentar uma metodologia e a possibilidade de uso da matriz de riscos nas auditorias do Comando do Exército

1.1.2 Objetivos Específicos

- Apresentar os conceitos de controle e gestão de riscos;
- Apresentar o Sistema de Controle Interno do Exército;
- Apresentar as melhores práticas de gestão de riscos utilizadas no Brasil e no mundo; e
- Apresentar a implementação no âmbito do Exército Brasileiro

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Conceitos de controle e gestão de riscos

Segundo Albanese (1981), controle é o processo destinado a garantir que as ações estejam de acordo com os resultados desejados. Megginson (1986) define controle como o processo de assegurar que os objetivos da organização estejam sendo cumpridos, e que as coisas aconteçam do modo planejado. Já para Meirelles

(2002), controle é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a sua atuação administrativa.

Para Di Pietro (2004), a finalidade do controle sobre a Administração, que pode ser definido como poder de fiscalização e correção, faz com que ela atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade. Classifica também o controle quanto ao órgão, podendo ser administrativo, legislativo ou judicial, quanto ao momento, podendo ser prévio, concomitante ou posterior e quanto ao aspecto da atividade, podendo ser de legalidade ou de mérito.

De acordo com Mello (2007), a Administração Pública sujeita-se a diversos controles, com vistas a se impedir que afaste de seus objetivos, que desatenda às balizas legais e ofenda os interesses públicos ou de particulares e assume somente duas formas de controle: controles internos e controles externos.

O Congresso Americano, sob forte pressão da sociedade e da mídia, aprovou a Lei Sarbanes-Oxley, em 2002, que reformou a regulamentação sobre o mercado de capitais, em vigor naquele país, desde a década de 30, quando a Bolsa de Valores de Nova Iorque, em 1929, quebrou. A referida Lei propôs padrões bem mais rigorosos para fiscalização das regras de governança corporativa, aumentando a responsabilidade e exigindo total transparência dos diretores perante a emissão e divulgação de relatórios financeiros, bem como enfatizando o uso de controles internos mais rígidos com o objetivo de erradicar a manipulação indevida de informações financeiras. Essas regras atingiram também empresas não americanas que possuíam cotação secundária em Bolsas de Valores norte-americanas (Ramos, 2007).

Daí em diante, conforme Oliveira e Linhares (2006), o exercício de uma boa governança, gerando valor aos acionistas, passou a ser dependente da implantação de técnicas para a identificação, avaliação e controle dos riscos empresariais, aliado a um eficaz sistema de controle interno.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) é um organismo autônomo, independente e apolítico, que possui 190 países membros e é regido pelo seu Conselho de Administração, que se reúne a cada ano. Tem como

objetivo o crescimento e a troca de conhecimentos para melhorar o nível mundial da fiscalização pública.

De acordo com a INTOSAI o controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de *accountability*; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. Controle interno é um processo integrado e dinâmico que se adapta continuamente às mudanças enfrentadas pela organização. A direção e o corpo de funcionários, de todos os níveis, devem estar envolvidos nesse processo, para enfrentar os riscos e oferecer razoável segurança do alcance da missão institucional e dos objetivos gerais. Ressalta-se que o Sistema de Controles Internos constitucional possui atribuições típicas de uma unidade de auditoria interna, ou seja, contribuir para a eficácia da gestão administrativa.

Especificamente em relação aos controles internos, a INTOSAI dispõe que as auditorias internas devem examinar e contribuir para a eficácia do sistema de controle interno através de suas avaliações e recomendações, mas não possuem responsabilidade primária pelo planejamento, implementação, manutenção e documentação do processo. Auditoria interna, ou unidade de auditoria interna, é o órgão responsável pelo exame das atividades da instituição na busca de possível ocorrência de falhas, erros ou fraudes na gestão. É unidade de linha da administração à qual não compete determinar procedimentos de gestão a outras unidades, mas apenas recomendar aprimoramentos aos gestores responsáveis e comunicar eventos relevantes à alta administração. Controles internos, como já definido, são os procedimentos adotados pela administração para alcançar, de forma eficiente, seus objetivos. Caso o tamanho ou complexidade da instituição justifique, pode ser implantada uma unidade de controle interno, que terá a atribuição de avaliar os controles internos das demais unidades e atividades e propor aprimoramentos, caso sejam detectadas falhas. Cabe aos gestores implantar e manter controles internos eficientes.

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) é uma entidade não governamental dos Estados Unidos, sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa. Ele é formado por representantes da *American Accounting Association*, *American Institute of Certified Public Accountants*, *Financial Executives International*, *Institute of Management Accountants* e pelo *Institute of Internal Auditors*, ao qual está ligado ao IIA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil, através da FLAI – Federação latino-americana de Auditores Internos.

Segundo o COSO, com a necessidade de se desenvolver uma estratégia de gestão de riscos para ser adotada amplamente por empresas e demais organizações corporativas, foi produzido o documento *Enterprise Management Risk – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), em 2007, conhecido como COSO II - ERM. Nele, o controle interno é parte integrante da gestão de riscos corporativos e as atividades de gerenciamento de riscos são expandidas para todas as áreas da organização e não só àquelas responsáveis pelas demonstrações contábeis. O controle interno é o processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações; confiabilidade das demonstrações financeiras; conformidade com leis e regulamentos cabíveis. O gerenciamento de riscos é o processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias formuladas para identificar, em toda a organização, eventos em potencial capazes de afetá-la e para administrar os riscos de modo a mantê-los compatíveis com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos (relação objetivo/risco/controle). E todos na organização são responsáveis pelos controles internos e pela gestão de riscos. O modelo indica responsabilizações importantes para garantir a manutenção eficiente dos controles internos da organização.

A *International Organization for Standardization* (ISO) é composta por instituições não-governamentais responsáveis por normas e padronização de 162

países, coordenada pela Suíça. É, hoje, a maior desenvolvedora mundial de normas internacionais. No Brasil, a ISO é representada pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), que é uma entidade privada sem fins lucrativos e reconhecida como único Foro Nacional de Normatização através da Resolução nº 07 do CONMETRO, de 1992.

De acordo com a ABNT, a ISO 31000 (2009) estabelece princípios e diretrizes genéricos para a gestão de riscos que podem ser utilizados por qualquer empresa pública, privada ou comunitária, associação, grupo ou indivíduo. Assim, esta norma não é específica e pode ser utilizada por qualquer empresa ao longo de sua vida corporativa, em uma ampla gama de atividades, incluindo estratégias, decisões, operações, processos, funções, projetos, produtos, serviços e ativos. Ela é aplicável a qualquer tipo de risco, independentemente de sua natureza, quer tenha consequências positivas ou negativas. O seu objetivo é promover a implementação de planos e estruturas para o gerenciamento de riscos, levando em consideração as necessidades variadas de uma organização específica. As organizações que utilizam as normas da ISO podem comparar as suas práticas de gestão de risco com um ponto de referência reconhecido internacionalmente, proporcionando bons princípios de gestão eficaz e de governança

O *Treasury Board of Canada Secretariat*, no ato normativo *Policy on Internal Control* (2009) define que os controles internos são regularmente revistos no contexto de risco, garantindo que os controles internos são equilibrados contra e proporcionalmente aos riscos que mitigar, oferecendo garantias razoáveis nas seguintes categorias gerais: eficácia e a eficiência dos programas, operações e gestão de recursos, incluindo a salvaguarda dos ativos; confiabilidade da informação financeira; e cumprimento da legislação, regulamentos, políticas e autoridades delegadas. Os controles internos atuam em todos os níveis da instituição e são parte integrante do quadro de gestão de risco.

Hill (2006) define o risco como a probabilidade de que um evento, seja ele bom ou mau, ocorra no futuro. Padoveze e Bertolucci (2009) afirmam que risco é a possibilidade de ocorrência de um evento que afete negativamente o atendimento dos objetivos de uma instituição.

O gerenciamento de riscos é uma forma de lidar com os imprevistos de maneira previsível, fazendo com que os diversos cenários futuros fiquem dentro de uma variabilidade de risco aceitável (Alencar e Schmitz, 2006).

Para Seabra (2007) trata-se de uma postura proativa diante dos riscos, tendo como apoio o controle na gestão, com medidas globais e pontuais, adaptadas a realidade da gestão, no enfrentamento dos riscos.

De acordo com Atkinson (2006), a utilização de tecnologia da informação deve ser incentivada para melhorar os controles internos e mitigar os riscos na gestão pública.

No Brasil, a Constituição Federal (1988) dispõe que a fiscalização da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder. Isso é devido à delegação, pelo Congresso Nacional, principalmente por meio do orçamento, dos meios e dos mandatos para que a Administração Pública alcance seus objetivos políticos, econômicos e sociais. Assim, o Congresso Nacional precisa de instrumentos para avaliar e controlar o alcance dos resultados.

A Constituição diz que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU) e, ainda, lista uma série de competências deste órgão como: realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas dos três poderes da República; julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos; e fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios.

O Congresso Nacional, com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão a execução do Orçamento Público (Lei Complementar 101, 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF). Essa fiscalização também será exercida pela população, chamada de controle social, por meio dos instrumentos de transparência da gestão pública.

A transparência vai além do controle social, pois se detém na garantia do acesso às informações de forma global, não somente àquelas que se deseja apresentar (BRAGA, 2011)

O sistema de controle interno dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, previsto na Lei Orgânica do TCU, tem a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão dos recursos públicos federais, exercer o controle das operações de crédito e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (Lei 8.443, 1992).

De acordo com Mourão e Viana (2009) a ferramenta mais adequada para que as instituições alcancem seus objetivos é o sistema de controle interno, como forma de minimizar os riscos de suas atuações.

Em 2010, a Portaria-Segecex nº 7-TCU aprovou as diretrizes para seleção de unidades jurisdicionadas que terão processo de contas ordinárias constituído para fins de julgamento em cada exercício. Cabe explicar que essas diretrizes são afetas ao levantamento de dados para selecionar as entidades que devam se submeter ao processo de Tomada/Prestação de Contas ao Tribunal. Assim, torna-se claro que a Tomada/Prestação de Contas é de natureza diferente das fiscalizações, dentro do Tribunal. A seleção das Unidades Jurisdicionadas (UJ) que terão contas julgadas pelo Tribunal baseia-se nos critérios de relevância, materialidade e risco.

Segundo Portaria-Segecex nº 7-TCU (BRASIL,2010a) esses critérios são compostos por um ou mais fatores de avaliação, denominados fatores de risco, que são pontuados de modo a priorizar as UJ com maior significância estratégica, materialidade dos valores sujeitos a riscos e maiores vulnerabilidades nos seus processos de governança, gestão de riscos e controles internos.

2.2 Metodologia de gerenciamento de risco proposto pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*

O COSO, *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Comitê das Organizações Patrocinadoras), é Composto por

representantes das principais associações de profissionais ligados à área financeira, dedicado à melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa.

Em 1992, o COSO publicou um protocolo conhecido como COSO I - *Internal Control – a Integrated Framework* (Controles Internos – Um modelo integrado), que buscou analisar a efetividade dos controles internos fornecendo subsídios à administração das entidades e demais interessados para que pudessem utilizar e avaliar um sistema de controle.

Com o passar dos anos, houve uma maior preocupação e foco na gestão de riscos, e tornou-se cada vez mais clara a necessidade de uma estrutura robusta para efetivamente identificar, avaliar e gerir riscos. Em 2001, o COSO iniciou um projeto, contratando a *PricewaterhouseCoopers*, para desenvolver uma estratégia de fácil utilização pelas organizações para avaliar e melhorar o próprio gerenciamento de riscos, conhecido como COSO II ERM - *Enterprise Risk Management - Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada).

O período de desenvolvimento do COSO II ERM foi marcado por uma série de escândalos e quebras de negócios de grande repercussão, que gerou grandes perdas a investidores, empresas, e outras partes interessadas. Na sequência destes eventos vieram solicitações de uma melhor governança corporativa e gestão riscos, com novas leis, regulamentos, e de padrões a serem seguidos. A necessidade de uma estrutura de gerenciamento de riscos corporativos, capaz de fornecer os princípios e conceitos fundamentais, com uma linguagem comum, direcionamento e orientação claros, tornou-se ainda mais necessária. O COSO II ERM vem para preencher essa necessidade.

Esta publicação *Enterprise Risk Management - Integrated Framework* expande o alcance sobre os controles internos, proporcionando um foco mais vigoroso e extensivo no assunto mais abrangente de gerenciamento de riscos corporativos.

Entre os desafios mais críticos para a administração está o de determinar a extensão do risco que a organização está preparada para enfrentar e disposta a aceitar, na medida em que se empenha para agregar valor. A premissa inerente ao

gerenciamento de riscos corporativos é que toda organização existe para gerar valor às partes interessadas.

Com base na missão e visão estabelecida por uma organização, o modelo estrutural estabelecido pelo COSO II ERM orienta a equipe de gestão de riscos, a fim de alcançar os objetivos traçados por uma organização e são classificados nas seguintes categorias:

- a) Estratégicos – metas gerais, alinhadas com o que suportem à sua missão;
- b) Operações – utilização eficaz e eficiente dos recursos;
- c) Comunicação – confiabilidade de relatórios; e
- d) Conformidade – cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

Apesar de serem distintas, essas categorias se inter-relacionam, uma vez que determinado objetivo pode ser classificado em mais de uma categoria, tratam de necessidades diferentes da organização, cuja responsabilidade direta pode ser atribuída a diversos executivos.

Ainda, segundo o COSO II ERM, o gerenciamento de riscos corporativos, para garantir o cumprimento dos objetivos da organização, é composto por oito componentes inter-relacionados, que são:

a) Ambiente Interno - O ambiente interno engloba a tonalidade de uma organização, e estabelece a base de como os riscos são vistos e tratados por uma entidade e seu pessoal, incluindo a filosofia de gestão de riscos, o apetite a risco, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que operam;

b) Definição de objetivos – Os objetivos devem existir antes gerencia possa identificar potenciais eventos que poderão afetar a sua realização. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração possa definir objetivos alinhados com a missão da organização e que sejam compatíveis com o seu apetite a riscos;

c) Identificação de Eventos – Os eventos internos e externos que afetam a realização dos objetivos de uma entidade devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades. Oportunidades são canalizados de volta para a estratégia de gestão ou definição de seus objetivos;

d) Avaliação de Riscos - Os riscos são analisados, considerando a probabilidade e o impacto, como base para determinar o modo como devem ser gerenciados. Os riscos são avaliados quanto à sua condição de inerentes e residuais;

e) Respostas aos Riscos - Gestão seleciona respostas aos riscos - evitando, aceitando, reduzindo, ou compartilhando os riscos - desenvolvendo um conjunto de ações para alinhar os riscos da entidade com a tolerância e o apetite a risco;

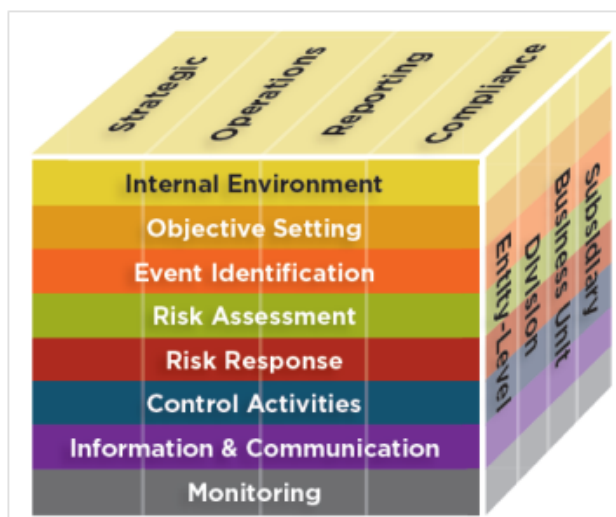
f) Atividades de controle - Políticas e procedimentos são estabelecidos e aplicados para ajudar a garantir que as respostas aos riscos sejam efetivamente realizadas;

g) Informação e Comunicação - A informação relevante é identificado, capturado, e comunicada na forma e prazos necessários para que cumpram suas responsabilidades. Uma comunicação eficaz ocorre em um sentido amplo, fluindo em todos os níveis da entidade; e

h) Monitoramento - a gestão de riscos corporativos é monitorada pela gerencia da entidade e são feitas as modificações necessárias. O monitoramento é realizado por meio de atividades de gerenciamento contínuas ou avaliações independentes.

A figura a seguir ilustra o cubo tridimensional do COSO II ERM.

Figura 01 - COSO II ERM – Matriz Tridimensional



A representação, em forma de cubo, deixa claro que a estrutura possui um relacionamento entre os **objetivos** e **componentes** em cada unidade de uma organização.

Vale lembrar que os modelos propostos pelo COSO II ERM ganharam destaque no mercado mundial por atenderem à Lei norte-americana Sarbanes-Oxley, segundo Hermanson (2003) o fato de ter sido escolhido como modelo de suporte dos sistemas de controles implementados pela União Européia.

2.3 Matriz de riscos

A matriz de riscos consiste no resultado da análise realizada dos eventos de riscos, considerando sua probabilidade de impacto e criticidade, no âmbito do componente de avaliação de riscos, onde os mesmos são apresentados sob forma de tabela, com o objetivo de facilitar o entendimento de quais e quantos são os riscos mais críticos a serem enfrentados pela organização no atingimento de seus objetivos.

A partir da matriz de riscos é possível definir os diversos grupos de risco que deverão receber diferentes respostas, considerando o apetite a risco da organização.

Sobre a estrutura tridimensional proposta pelo modelo COSO II ERM, cumpre salientar duas de suas técnicas de aplicação, que são componentes fundamentais para a implementação da matriz de riscos a ser utilizada no planejamento das auditorias, quais sejam: Identificação de Eventos e Avaliação de Riscos.

a) Inventário de eventos – lista detalhada dos eventos em potencial comuns às organizações, ou para um determinado tipo de processo, ou atividade, comum às indústrias (COSO, 2004).

b) Avaliação de riscos - utilizada para medir probabilidade e impacto das chamadas escalas de medição, relacionando os eventos em ordem de importância, como alto, médio ou baixo.

2.4 Modelo de avaliação de riscos de auditoria utilizado pelo Tribunal de Contas da União

No Tribunal de Contas da União, a Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog) utiliza algumas técnicas de avaliação de riscos, como instrumento para o planejamento e execução de suas atividades de auditoria. Tal unidade é especializada em auditorias operacionais, tipo de fiscalização que tem por objetivo contribuir para a melhoria do desempenho de programas de governo e incrementar a efetividade do controle.

A auditoria operacional se utiliza do exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das instituições, programas e atividades governamentais, com a finalidade de fomentar o aprimoramento da gestão pública.

A primeira etapa do planejamento de auditoria é a análise preliminar do objeto de auditoria, que consiste na listagem das informações importantes a fim de adquirir o conhecimento necessário à formulação das questões que serão examinadas pela auditoria. A compreensão do objeto de auditoria permite levantar a ocorrência de riscos e pontos críticos, sendo indispensável à definição do objetivo e do escopo da auditoria.

Nessa fase do trabalho, a equipe efetua uma averiguação prévia dos controles internos e dos sistemas de informação, bem como dos aspectos legais considerados expressivos no contexto da auditoria.

O exame da confiabilidade da base de informação e dos controles internos ressalta os aspectos que conseguem influenciar na efetividade ou na eficiência das operações. A avaliação dos controles internos serve de ajuda para a estimativa do risco de auditoria, que se fundamenta na possibilidade de o auditor concluir de forma equivocada ou incompleta.

Segundo o Manual de Auditoria Operacional (BRASIL, 2010b), é proposta a utilização de algumas técnicas, dentre elas, a análise SWOT e a verificação dos riscos, por meio da elaboração do Diagrama de Verificação de Risco, com a finalidade de ter um diagnóstico a partir da interpretação sistemática das informações coletadas e da identificação dos principais problemas relativos ao desempenho do objeto selecionado. Essas técnicas têm o objetivo de identificar as

forças e fraquezas do ambiente interno do objeto da auditoria, bem como as oportunidades e ameaças do ambiente externo.

2.5 Análise de Swot

Análise de Swot consiste no estudo, em quatro dimensões, que resulta em uma lista de prós e contras que auxiliam na tomada de decisão. Essas quatro dimensões são formadas pelas palavras inglesas Strengths (forças), Weaknesses (fraquezas), Opportunities (oportunidades) e Threats (ameaças).

Esse modelo possibilita uma interpretação mais estruturada dos resultados, já que é possível levantar os pontos **fortes e fracos**, decorrentes de variáveis internas e, portanto, controláveis pelo órgão e verificar as **oportunidades e ameaças**, decorrentes de variantes externas, não diretamente controláveis pelo auditado, mas que, por vezes, ele exerce influência.

Nesse sentido, a análise de Swot admite identificar os problemas e as correspondentes ações a serem realizadas para corrigi-los, a partir da análise das forças e fraquezas, do ambiente interno, e das oportunidades e ameaças, do ambiente externo, buscando uma nova estabilidade entre essas variáveis.

O Quadro 01 descreve cada uma dessas variáveis:

Quadro 01 – Análise do Ambiente Interno/Externo

	AMBIENTE INTERNO	AMBIENTE EXTERNO	
+	Forças	Oportunidades	+
	Pontos fortes – as características positivas internas que uma organização pode explorar para atingir as suas metas. Referem-se às habilidades, capacidades e competências básicas da organização que atuam em conjunto para ajudá-la a alcançar suas metas e objetivos. Ex.: equipe experiente e motivada, recursos tecnológicos adequados.	Características do ambiente externo, não controláveis pela organização, com potencial para ajudá-la a crescer e atingir ou exceder as metas planejadas. Ex.: diretrizes governamentais favoráveis ao fortalecimento institucional, novas fontes orçamentárias, parcerias com outras instituições.	
	AMBIENTE INTERNO	AMBIENTE EXTERNO	
-	Fraquezas	Ameaças	-
	Pontos fracos – as características negativas internas que podem inibir ou restringir o desempenho da organização. Referem-se à ausência de capacidades e/ou habilidades críticas. São, portanto, deficiências e características que devem ser superadas ou contornadas para que a organização possa alcançar o nível de desempenho desejado. Ex.: alta rotatividade de pessoal, sistemas de informação obsoletos, processos internos excessivamente burocratizados.	Características do ambiente externo, não controláveis pela organização, que podem impedi-la de atingir as metas planejadas e comprometer o crescimento organizacional. Ex.: dispersão geográfica do público alvo, disparidades regionais, conflito de competência.	

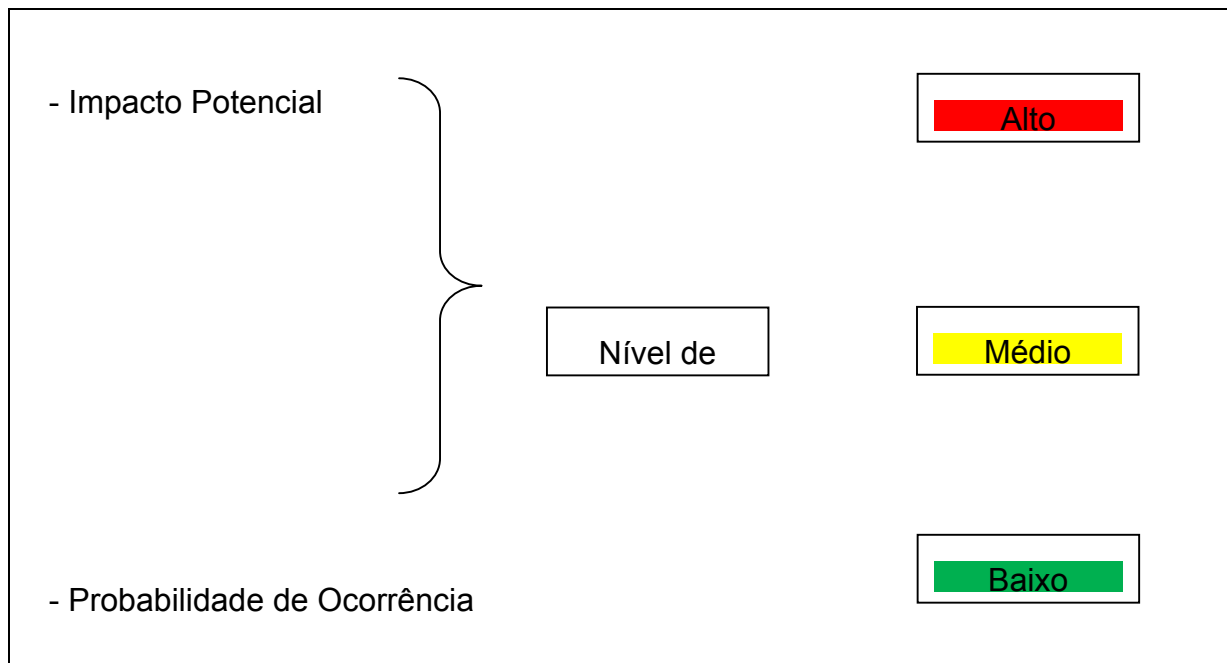
Fonte: Tribunal de Contas da União. Portaria-SEGECEX nº 31, de 09/12/2010.

É possível, ainda, por meio da análise SWOT, obter elementos capazes de subsidiar a formulação de recomendações, ao final da auditoria. Segundo a Portaria-SEGECEX nº 31 (BRASIL,2010c), ações podem ser sugeridas:

- a) reavaliar as metas institucionais;
- b) identificar outras fontes de recursos para o atingimento das metas;
- c) identificar parceiros para apoiar as atividades a serem desenvolvidas;
- d) reformular os processos de trabalho; e

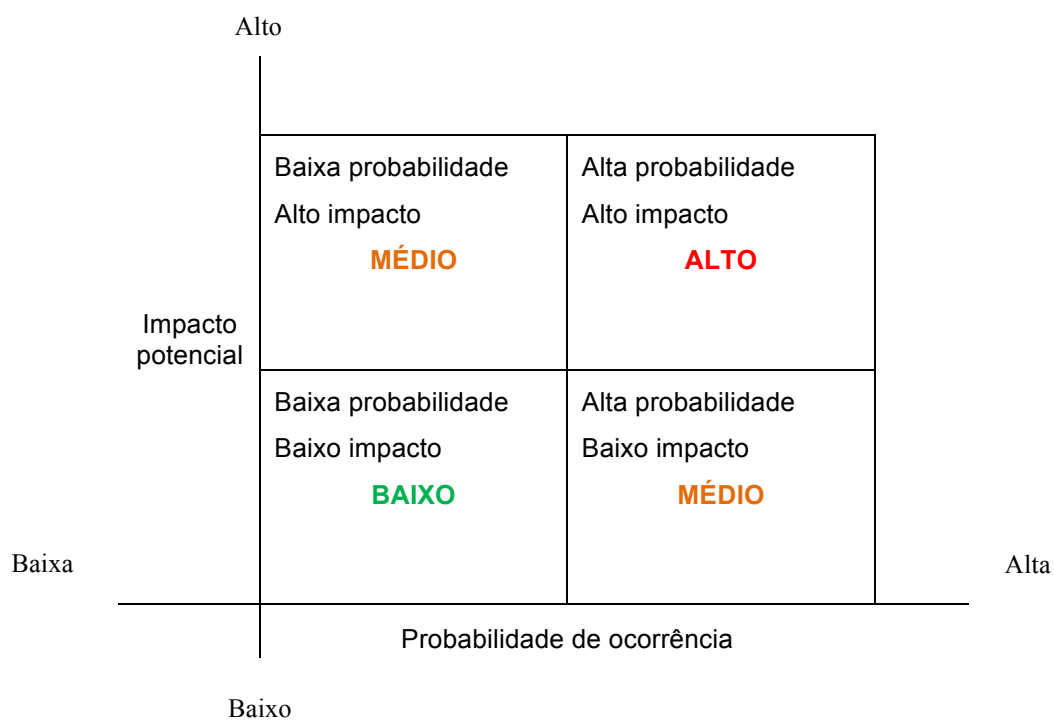
e) aprimorar a qualidade dos serviços prestados.

Figura 02 - Esquema de análise do impacto potencial e da probabilidade de ocorrência dos riscos levantados



Fonte: Tribunal de Contas da União. Portaria-SEGECEx nº 31, de 09/12/2010.

Figura 03 - Diagrama de verificação de risco



Fonte: Tribunal de Contas da União. Portaria-SEGECEx nº 31, de 09/12/2010.

3 METODOLOGIA

O presente estudo foi realizado dentro de um processo científico e calcado em procedimentos metodológicos. Assim, nesta seção, será apresentada de forma clara e detalhada como o problema elencado no item 1.1 pode ser solucionado, bem como quais critérios, estratégias e instrumentos foram utilizados no decorrer deste processo de solução e as formas pelas quais foram utilizados.

A trajetória desenvolvida pela presente pesquisa teve seu início na revisão teórica do assunto, através da consulta bibliográfica a documentos e trabalhos científicos (artigos, trabalhos de conclusão de curso e dissertações), a qual prosseguiu até a fase de análise dos dados coletados neste processo (discussão de resultados).

De Oliveira (2013) apresenta que a metodologia trata de estudos e pesquisas através da utilização de métodos, técnicas e discursos, sendo um conjunto de operações sistematizadas e racionalmente encadeadas para operacionalização da pesquisa que se pretende realizar, desde a fase inicial em que se escolhe o tema de pesquisa, até a fase final com a análise dos dados coletados e as considerações finais, com possíveis recomendações.

Os procedimentos utilizados no presente trabalho consistirão em identificar, com base na revisão da literatura e nos normativos vigentes específicos, subsidiado na técnica de análise de conteúdo de Bardin (2004).

A abordagem qualitativa apresenta maior liberdade teórico-metodológica para realizar seu estudo. O escopo da abordagem qualitativa é fixado pelas condições exigidas a um trabalho científico, mas ela deve apresentar estrutura coerente, consistente, originalidade e nível de objetivação capaz de merecer a aprovação dos cientistas num processo intersubjetivo de apreciação (DIEHL, 2004).

O relacionamento entre essas abordagens é preconizado por estudiosos do assunto por meio da visão purista e da visão dialógica. A primeira defende a teoria da incompatibilidade de opostos, ou seja, tanto estudiosos da abordagem quantitativa quanto da qualitativa julgam que não há possibilidade de diálogo entre as duas abordagens. A segunda, a visão dialógica, reforça que, dependendo do problema a ser investigado, admite-se um ou outro, ou mesmo as duas abordagens

em uma mesma pesquisa. Existe, ainda, a teoria da complementaridade, decorrente da integração entre as duas abordagens.

Esta pesquisa será baseada em uma revisão bibliográfica que gerará uma análise e síntese, principalmente, da legislação pátria em vigor no que concerne à estrutura de controle da administração pública e de alguns autores que versam sobre esse tema. A bibliografia ser utilizada será de fontes primárias e secundárias. Andrade (2001) afirma que a diferença fundamental entre a fonte primária e secundária consiste em que as fontes primárias são constituídas de textos originais, com informações de primeira mão; as fontes secundárias constituem-se da literatura a respeito de fontes primárias, isto é, de obras que interpretam e analisam fontes primárias.

Este trabalho pode ser considerado exploratório, uma vez que analisará a gestão de riscos exercida pelo Controle Interno do Exército

4 O FUNCIONAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO (SISCIEX)

4.1 O Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx)

O Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro é composto pelo Centro de Controle Interno do Exército e por 12 (doze) Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército, diretamente subordinadas.

Segundo o Decreto nº 7.809, de 20 de setembro de 2012, ao CCIEEx, unidade setorial da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET/MD), compete planejar, dirigir, coordenar e executar as atividades do SisCIEx.

A Portaria nº 018, de 17 de janeiro de 2013, aprova o Manual de Auditoria do SisCIEx, que tem a finalidade de consolidar e regular os procedimentos adotados nas atividades de auditoria e fiscalização e disciplinar e padronizar a atuação dos auditores.

Este manual visa atender as recomendações e as observações emanadas do The Institute of Internal Auditors (IIA), do Tribunal de Contas da União e das Normas

Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IPPF) e, principalmente, do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Visa particularmente à melhoria de gestão no âmbito do Exército Brasileiro.

Dentre as atribuições do CCIEx, para fazer cumprir e acompanhar a implementação das recomendações e determinações de medidas saneadoras apontadas pela SFC/CGU, pela Ciset/MD e pelo TCU, cita-se as seguintes:

a) Orientar tecnicamente as ICFEx nos assuntos relativos à auditoria e à fiscalização.

b) Consolidar e aprovar as propostas do Plano Anual de Atividades de Auditoria (PAAA) elaborado pelas ICFEx e acompanhar a consequente execução.

c) Analisar os relatórios das visitas de auditoria e, quando for o caso, operacionalizar as providências cabíveis.

d) Verificar o desempenho da gestão das Unidades Gestoras (UG), consubstanciando-se em indicadores de desempenho, examinando os resultados quanto à economicidade, à eficiência, à eficácia, à efetividade e à equidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos.

e) Zelar pelo cuidado na observância dos princípios e das normas pertinentes aos controles internos administrativos e sobre o entendimento e aplicação referente aos julgados do TCU, acerca da gestão pública em geral.

O PAAA é o documento que contém o planejamento, realizado pelas onze ICFEx, das auditorias a serem realizadas, durante o ano, pelo controle interno nas UG, no Fundo do Exército (FEx) e nas entidades vinculadas ao Comando do Exército.

A finalidade da atividade de auditoria interna governamental, realizada conforme o PAAA, é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, assim como avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística.

O planejamento anual das atividades do SisCIEx é consolidado no PAAA e leva em conta os seguintes critérios:

a) MATERIALIDADE - relativo ao montante de recursos orçamentários ou financeiros destinado por uma gestão, em um determinado ponto de controle objeto dos exames realizados pelos auditores. Essa abordagem leva em conta o caráter relativo dos valores recebidos por uma unidade organizacional.

b) RELEVÂNCIA – refere-se à importância relativa ou papel exercido por uma determinada questão, situação ou unidade organizacional, existentes em um dado contexto.

c) CRITICIDADE - representa o painel de situações críticas efetivas ou potenciais a serem controladas, identificadas em uma determinada unidade organizacional ou programa de governo. Trata-se da formação dos elementos referenciais de vulnerabilidade, das fraquezas e dos pontos de controle com riscos operacionais ocultos. A criticidade é a condição imprópria, por não conformidade às normas internas, por ineficácia ou por ineficiência de uma situação de gestão. Expressa a não aderência normativa e os riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados. Simboliza a organização, por área, dos pontos fracos de uma unidade organizacional.

4.2 As Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx)

As ICFEx são as unidades de controle interno, atuando nas UG vinculadas prestando orientação técnica. Cada ICFEx possui um número distinto de UG, vinculadas de acordo com a localização geográfica e disposição estratégica no território brasileiro.

Dentre as atribuições das ICFEx para cumprir as determinações do CCIEx, destacam-se:

a) Realizar os trabalhos de auditoria e fiscalização em conformidade com o PAAA, auditoria programada, ou por determinação de autoridade competente, auditoria não programada.

b) Confeccionar o PAAA e encaminhá-lo ao CCIEx para aprovação, de acordo com as diretrizes para elaboração expedidas.

c) Enviar ao CCIEx e às UG auditadas os relatórios de auditoria que serão elaborados de forma clara, objetiva e conclusiva.

d) Monitorar se as recomendações decorrentes das auditorias realizadas foram implementadas, em especial aquelas com prazos determinados, bem como manter o CCIEx informado sobre as soluções das recomendações.

5 RESULTADO E ANÁLISE

Na sequência será proposto, com base nos resultados da pesquisa bibliográfica, um modelo de avaliação a ser aplicado pelas ICFEx para a elaboração do PAAA, baseada na gestão de riscos.

Cabe enfatizar que esse tipo de avaliação deve ser anual, possibilitando a realização do PAAA para o ano seguinte ao analisado.

É importante ressaltar que a metodologia de gestão de riscos foi elaborada para ser aplicada, pelos gestores, nas diversas organizações, não sendo concebida inicialmente para os auditores. Porém, essas estruturas vêm sendo utilizadas amplamente no planejamento dos trabalhos de auditoria, o que levou, atualmente, à denominada auditoria baseada em risco.

5.1 Modelo de elaboração do PAAA baseado em gestão de riscos

Após o estudo do referencial teórico sobre as diversas metodologias de gerenciamento de riscos, o presente trabalho vislumbrou-se a possibilidade de utilização de matrizes de risco no processo de elaboração do PAAA.

Devido ao fato de que o PAAA deve ser confeccionado com base em prioridades de UG a serem auditadas, o modelo proposto está calcado basicamente no gerenciamento de riscos produzido a partir da análise do impacto e da probabilidade das informações colhidas das UG vinculadas.

O quadro 2 apresenta as etapas do modelo proposto.

Quadro 02 - Etapas do modelo proposto

1. Levantamento de informações	
2. Análise da probabilidade	3. Análise do impacto - Materialidade - Criticidade - Relevância
4. Matriz de riscos	
5. Seleção	

1ª Etapa: Levantamento de informações sobre a UG:

Essa etapa é muito importante, pois é a partir dela que são coletos os dados que dão subsídios ao prosseguimento dos trabalhos.

As informações a serem coletadas são as seguintes:

- a) Verificação de informações gerenciais, que fornecem dados precisos sobre a execução orçamentária da UG, por meio de sistemas como o Tesouro Gerencial;
- a) Atividades desenvolvidas pela UG, principais metas e objetivos;
- b) Ambiente da UG: forças, fraquezas, ameaças e oportunidades (análise SWOT);
- c) Levantamento dos principais processos da UG, por meio da Prestação de Contas Anual (PCA), essenciais para o atingimento de seus objetivos e metas;
 - i) Verificação da existência de indicadores de desempenho, também previstos na PCA, produzidos para medir a eficiência, eficácia e/ou efetividade dos processos levantados.

2ª Etapa - Análise da probabilidade

A Análise da probabilidade leva em conta a relação dos achados da etapa anterior e a associação com os objetivos, a partir de classificação considerando as UG que foram afetados com cada constatação encontrada.

A partir da relação de achados encontrados, realiza-se a classificação e o agrupamento das constatações por UG, obtendo-se a seguinte tabela:

Tabela 01 – Classificação dos achados por área de auditoria.

Relação	Achados (ocorrências)	UG
X	1	111° BIB
	2	
	n	
Y	1	15ª RM

Ainda nesta etapa, baseado no resultado da classificação dos achados, é feito a avaliação da probabilidade. Essa avaliação é produzida de acordo com o número de ocorrências encontradas em cada UG em relação ao total de achados em todas as UG vinculadas. A seguir, propõe-se uma mensuração da probabilidade, conforme escala da tabela xxx.

Tabela 02 – Avaliação da probabilidade

% de achados em relação ao total de achados das UG	Probabilidade
0 a 25%	Baixa
25 a 50%	Média
50 a 100%	Alta

3ª Etapa – Análise de impacto

Para abordar a avaliação do impacto deve-se considerar os critérios de relevância, criticidade e materialidade para cada UG vinculada. Cada risco será mensurado como impacto baixo, médio ou alto e receberá uma pontuação de 1, 2 ou 3 respectivamente. Assim, os critérios apresentados terão uma ponderação qualitativa, de forma que cada UG tenha um grau de impacto pré-determinado.

6. RESULTADO E ANÁLISE DE RELEVÂNCIA

6.1 Avaliação da relevância

Esse critério deve levar em consideração as Orientações para a Elaboração do PAAA do CCIEx. A Avaliação vai levar em conta o número de vezes que a área de auditoria ou atividade, de cada UG, é citada, no referido documento, como importante para o cumprimento dos objetivos estratégicos do Exército Brasileiro.

Tabela 03 – Grau de impacto no critério de relevância

Número de menções das áreas de auditoria ou atividade nas orientações do CCIEx	Impacto	Grau
Nenhuma	Baixo	1
uma	Médio	2
Mais de uma	Alto	3

Avaliação da criticidade

Como esse critério está ligado ao risco na utilização dos recursos, propõe-se a avaliação da criticidade a partir do número de denúncias recebidas pela ICFEx para cada UG vinculada.

Tabela 04 – Grau de impacto no critério de criticidade

Criticidade (número de denúncias)	Impacto	Grau
0	Baixo	1
1 a 2	Médio	2
3 ou mais	Alto	3

6.2 Avaliação da materialidade

Esse critério deve considerar o valor orçamentário recebido, por cada UG vinculada.

Tabela 05 - Grau de impacto no critério de materialidade

Criticidade (valor do orçamento da UG)	Impacto	Grau
Até 1 milhão	Baixo	1
De 1 a 5 milhões	Médio	2
Mais de 5 milhões	Alto	3

Para que se tenha a avaliação do impacto é necessário fazer a combinação do grau de impacto dos três critérios analisados anteriormente, somando a pontuação referente a cada aspecto. Levando em consideração que os critérios têm o mesmo grau de importância entre si, propõe-se a seguinte escala de impacto:

Tabela 06 - Grau de impacto

Grau	Impacto
3-4	Baixo
5-6	Médio
7-9	Alto

4ª Etapa: Matriz de riscos

Na construção da matriz de riscos, devem ser analisados, em conjunto, o grau de impacto e de probabilidade auferidos nas etapas anteriores. Para obter a prioridade convencionou-se a avaliação do impacto X probabilidade, conforme tabela a seguir:

Tabela 07 - Matriz de risco (prioridade)

Probabilidade	Impacto	Probabilidade x Impacto	Prioridade
Alta	Alto	Alto	1
Alta	Médio	Alto	1
Alta	Baixo	Médio	2
Média	Alto	Alto	1
Média	Médio	Médio	2
Média	Baixo	Baixo	3
Baixa	Alto	Médio	2
Baixa	Médio	Baixo	3
Baixa	Baixo	Baixo	3

Representação gráfica da proposta de matriz de riscos.

Figura 05 - Matriz de riscos

Impacto	Alto	2	1	1
	Médio	3	2	1
	Baixo	3	3	2
		Baixa	Média	Alta
		Probabilidade		

É importante ressaltar que o presente trabalho propõe uma forma de utilização do gerenciamento de riscos. Existem outros diversos parâmetros que podem ser aplicados para que se obtenha o nível de risco de cada UG vinculada.

5ª Etapa: Seleção

Apresentado o resultado da matriz de riscos, a equipe responsável pela elaboração do PAAA terá a capacidade de decidir quais as Unidades Gestoras estão mais propensas às atividades de risco e poderão incluí-las no referido plano de acordo com as prioridades alcançadas.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho analisou os conceitos abordados no referencial teórico e buscou propor um modelo de elaboração do PAAA baseado no gerenciamento de risco. O modelo apresentado tem como objetivo fornecer subsídios às ICFEx, quando do planejamento das auditorias, para priorizar as UG a serem fiscalizadas durante o ano subsequente.

Verificou-se que o modelo é de fácil aplicação e que sua utilização é viável devido ao fato de ser moldado em modelos já bastante consagrados, tanto na administração pública (TCU) quanto na privada (COSO). Cabe salientar que o presente modelo evolui somente a priorização das UG vinculadas a serem auditadas, e não às áreas de auditoria a serem fiscalizadas dentro da UG.

Contudo, futuros trabalhos poderão apresentar um modelo, calcado nas técnicas de gestão de riscos, para a priorização de áreas (licitações, contratos, convênios etc.) nas UG a serem auditadas.

Resta, também, a possibilidade de utilização da matriz de riscos pelos gestores, uma vez que possibilita, ao fim dos trabalhos de avaliação, a priorização dos riscos e as respostas aos riscos, podendo medir a eficiência dos controles internos das UG.

Por fim, nota-se que a metodologia aplicada para a realização do PAAA leva em consideração aspectos e fatores, das UG, que são alterados com o passar dos anos, sendo assim, o planejamento das auditorias, para que se tenha a prioridade das UG a serem fiscalizadas, deve ser realizado anualmente.

8 REFERÊNCIAS

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

ALENCAR, A. J.; SCHMITZ, E. A. *Análise de risco em gerência de projetos*. 1 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2006.

ANDRADE, Maria Margarida. *Introdução ao trabalho científico*. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2001

ATKINSON W. *Supply Chain Management: New Opportunities for Risk Managers*. *Risk Management* 2006; 53(6):10-15.

BARDIN, L. 2004. *Análise de conteúdo*, Lisboa, Edições 70

BORBOREMA, Lucas Emanuel Rodrigues. *A importância da auditoria governamental no controle interno*. 2016.

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. *A auditoria governamental como instrumento de promoção da transparência*. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 16, n. 2900, 10 jun. 2011.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 15 jul 19.

_____. Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para as responsabilidades na gestão fiscal. Publicada no DOU, Seção I, de 05/05/00. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em: 15 jul 19.

_____. Lei 8.443, de 16 de julho de 1992. Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União. Publicada no DOU, Seção I, de 17/07/92. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm> Acesso em: 15 jul 19.

_____. Tribunal de Contas da União. Portaria-SEGECX nº 7-TCU, de 18 de março de 2010. Diretrizes para seleção de UJ que terão processo de contas ordinárias constituído para fins de julgamento.

_____. Tribunal de Contas da União. Portaria-SEGECEX nº 4-TCU, de 26 de fevereiro de 2010b. Manual de Auditoria Operacional.

_____. Tribunal de Contas da União. Portaria-SEGECEX nº 31, de 9 de dezembro de 2010c. Análise SWOT e Diagrama de Verificação de Risco Aplicados em Auditoria.

CAMPOS, A. M. Accountability: Quando devemos traduzi-la para o português? Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p.15-19, fev./abr. 1990.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. *Enterprise Risk Management – Integrated Framework: Executive Summary*. 2004a. Disponível em: <<http://www.coso.org/erm-integratedframework.htm>> Acesso em: 15 jul 19.

_____. *Enterprise Risk Management – Integrated Framework: Framework*. 2004b. Disponível em: <<http://www.coso.org/erm-integratedframework.htm>> Acesso em: 15 jul 19.

DE OLIVEIRA, Maria Marly. Como fazer projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. Elsevier Brasil, 2013.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas. Pearson Brasil, 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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

HILL, Stephen. GUIA SOBRE A GESTÃO DE RISCOS NO SERVIÇO PÚBLICO. Traduzido por Luís Marcosn B. L. de Vasconcelos Brasília: Escola Nacional de Administração Pública, 2006. (Cadernos ENAP, 30).

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

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

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

MOURÃO, Ligurgo. VIANA, Gélzio Filho. MATRIZ DE RISCO, SELETIVIDADE E MATERIALIDADE. *Revista do Tribunal de Contas da União*. Ano 41, nº 116. Setembro/Dezembro. Brasília, Editora do TCU, 2009.

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

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

REZENDE, A. J., SLOMSKI, V.; CORRAR, L. J. A gestão pública municipal e a eficiência dos gastos públicos: uma investigação empírica entre as políticas públicas e o índice de desenvolvimento humano (IDH) dos municípios do Estado de São Paulo. *Revista Universo Contábil*, 1(1), 24-40, 2005

SEABRA, Sérgio Nogueira. Gerenciamento de riscos em organizações públicas: uma prática efetiva para controle preventivo e melhoria dos gastos públicos no Brasil? *Revista da CGU*, Brasília, n. 3, p.38-49, 1 dez. 2007. Semestral.