

Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Departamento de Administração

Tribunal de Contas do Distrito Federal

nin Núcleo de Estudos e Pesquisas
em Inovação e Estratégia

PRISCILA ESCÓRCIO DE FRANÇA DINIZ

**ALINHAMENTO ENTRE O PLANEJAMENTO DA SFC/CGU E AS
NORMAS DE AUDITORIA INTERNA**

Brasília – DF

2017

PRISCILA ESCÓRCIO DE FRANÇA DINIZ

**ALINHAMENTO ENTRE O PLANEJAMENTO DA SFC/CGU E AS
NORMAS DE AUDITORIA INTERNA**

Trabalho de Conclusão de curso apresentado ao Departamento de Administração como requisito parcial à obtenção do título de especialista em Controle Externo.

Professor Orientador: Dr. José Alves Dantas

Brasília – DF

2017

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
1.1	Contextualização	6
1.2	Objetivos.....	8
1.2.1	Objetivo Geral.....	8
1.2.2	Objetivos Específicos	8
1.3	Justificativa.....	9
2	REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.1	Controles Internos e Gestão de Riscos	11
2.1.1	Conceitos.....	11
2.1.2	Processo de Gerenciamento de Riscos	13
2.1.3	Gestão de Riscos na Administração Pública	14
2.2	O Papel da Auditoria Interna	17
2.2.1	Plano de Auditoria baseado em Risco.....	19
2.2.2	Plano de Auditoria Interna no Contexto Internacional.....	21
2.2.3	Plano de Auditoria Interna no Poder Executivo Federal.....	23
3	MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA	24
3.1	Tipo e Descrição Geral da Pesquisa	24
3.2	Descrição da Entidade Objeto do Estudo de Caso: a SFC/CGU.....	24
3.3	Participantes do Estudo	27
3.4	Instrumento de Pesquisa	27
3.5	Procedimento de Coleta e de Análise de Dados	29
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO	30
4.1.	Resultados e Análises das Questões Fechadas	30
4.1.1	Questão 1: A SFC conhece seu universo auditável.....	31

4.1.2	Questão 2: A SFC/CGU revisa seu universo auditável a cada início do processo de planejamento.....	32
4.1.3	Questão 3: O planejamento da SFC/CGU considera a estrutura de gerenciamento de riscos da Unidade Auditada	32
4.1.4	Questão 4: Caso a Unidade Auditada não possua um gerenciamento de riscos, a SFC/CGU constrói seu planejamento a partir de uma avaliação de riscos realizada pelos seus auditores	33
4.1.5	Questão 5: A SFC/CGU considera a opinião e as expectativas das unidades auditadas para construção do planejamento de auditoria.....	35
4.1.6	Questão 6: A SFC/CGU revisa seu planejamento sempre que há mudanças nos negócios, riscos, sistemas e controles da unidade auditada.....	36
4.1.7	Questão 7: A construção do planejamento da SFC/CGU considera resultados de trabalhos anteriores	37
4.1.8.	Questão 8: A construção do planejamento da SFC/CGU considera os trabalhos realizados pelos órgãos parceiros (unidades de auditoria interna singulares e Tribunais de Contas)	38
4.2	Resultados e Análises das Questões Abertas.....	39
4.2.1	Principais Dificuldades	39
4.2.2	Principais Oportunidades de Melhorias	41
4.2.3	Análise dos Resultados das Questões 9 e 10.....	44
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	46
	REFERÊNCIAS.....	49
	APÊNDICES.....	53
	Apêndice A – Questionário Aplicado na Pesquisa.....	53
	ANEXOS	55
	Anexo A – Construção do Plano de Auditoria baseado em Risco, segundo o Instituto de Auditores Internos.....	55
	Anexo B – Organograma da CGU	56

Anexo C – Elaboração do Planejamento Tático da SFC/CGU	57
Anexo D – Elaboração do Planejamento Operacional da SFC/CGU.....	58
Anexo E – Resposta de Lei de Acesso à Informação.....	59

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

As organizações trabalham por um ou mais objetivos e, ao mesmo tempo, precisam lidar com as incertezas de não os alcançar. O efeito que essas incertezas exercem sobre os objetivos é chamado de risco (ABNT ISO 31000:2009).

Para conhecer e tratar esses riscos, as organizações devem estabelecer um processo de gerenciamento de riscos, que deve estar integrado aos processos organizacionais. Hubbard (2009) define o gerenciamento de risco como um processo que inclui identificação, avaliação e priorização de riscos, seguido da aplicação coordenada e econômica de recursos para minimizar, monitorar e controlar a probabilidade e/ou impacto de eventos inesperados. Dessa forma, a gestão de riscos é um importante instrumento para identificar processos ou áreas críticas da organização e subsidiar a tomada de decisão, desde a estratégica até a operacional.

Nas organizações públicas, o processo de gerenciamento de risco ganha ainda maior importância. O Guia de Orientação para o Gerenciamento de Riscos do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MP, 2016) afirma que o gerenciamento de riscos pode ajudar as organizações a melhorar a eficiência, eficácia e efetividade de diversas formas, como, por exemplo, com a melhoria na entrega de serviços ao cidadão, a melhor utilização de recursos e o melhor planejamento e gerenciamento de programas e projetos.

O relatório *Risk: Improving government's capability to handle risk and uncertainty*, redigido pelo Reino Unido, em 2002, afirma que a implantação do gerenciamento de risco na Administração Pública possibilita que a tomada de decisões leve em conta os riscos, de tal forma que o gerenciamento de riscos se torne requisito para o processo decisório.

No contexto do gerenciamento de riscos das organizações, a auditoria interna é agente importante. Segundo *The Institute of Internal Auditors* (IIA, 2009), a auditoria interna é responsável por verificar se o processo corporativo de gestão de riscos está funcionando eficazmente e se os principais riscos estão sendo tratados a um nível aceitável; além disso, é a principal fonte de avaliação do processo de gerenciamento de riscos corporativos, pois atua de forma objetiva e independente e reporta suas conclusões diretamente à alta administração. Por isso, a função de auditoria interna deve estar cada vez mais próxima da estrutura global de

gestão de riscos da organização.

O IIA (2009) afirma que o planejamento da própria unidade de auditoria interna deve considerar os riscos da organização, considerando, entre outros fatores, que a quantidade de processos e unidades auditáveis excede a capacidade de recursos disponíveis para essa avaliação. Construir um plano de auditoria interna baseado em risco possibilita que a auditoria priorize as avaliações de pontos organizacionais mais críticos em um período de tempo, e, dessa forma, recomende ações que possam auxiliar a organização a evitar que os riscos comprometam os objetivos organizacionais. Caso o processo de gerenciamento de riscos não esteja instituído, deve a própria Unidade de Auditoria Interna conduzir uma avaliação independente que possibilite a construção desse plano baseado em risco.

Em contexto internacional, a priorização baseada em risco de trabalhos de auditoria interna é um processo consolidado. Pode-se citar, por exemplo, *U.S Government Accountability Office* (GAO), unidade de auditoria que apoia o Congresso Americano, *Internal Audit Service* (IAS), que auxilia na avaliação das áreas da Comissão Européia, e o *Australian National Audit Office* (ANAO). Nessas três instituições, a priorização de quais áreas ou processos serão auditados, então, é feita após entendimento dos universos auditáveis e a identificação dos riscos que podem impactar os objetivos desses universos.

No contexto da administração pública brasileira, a incorporação das diretrizes para construção de um plano de auditoria baseado em risco tem sido incorporada gradativamente. Por exemplo, a Instrução Normativa CGU nº 24, de 17 de novembro de 2015, define que o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAINT – das unidades de auditoria interna da administração indireta do Poder Executivo Federal deve conter a priorização de ações orientada por avaliação de riscos.

No Poder Executivo Federal, a Lei nº 10180, de 6 de fevereiro de 2001, instituiu o Sistema de Controle Interno, que “visa à avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos federais e da aplicação de recursos públicos por entidades de Direito Privado, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.” A Secretaria Federal de Controle Interno do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (SFC/CGU) é o órgão central desse Sistema (art. 22, I, Lei nº 10180/2001)

Além das responsabilidades inerentes às Unidades do Sistema de Controle Interno, a SFC/CGU ainda é responsável pela orientação normativa e pela supervisão técnica dos órgãos

e das unidades que compõem esse Sistema (Instrução Normativa nº 1, de 6 de abril de 2001, do Ministério da Fazenda).

A SFC/CGU, para exercer sua função de auditoria interna no Poder Executivo Federal, elabora dois níveis de planejamento: o tático, que traz os temas do governo federal que serão avaliados e as diretrizes para a construção do plano operacional, e o operacional, que traz as ações de avaliação ou consultoria prioritizadas para o período de um ano.

Dessa forma, esta pesquisa objetiva responder à seguinte pergunta: qual o grau de alinhamento entre o planejamento tático-operacional da SFC/CGU e as diretrizes definidas pelas normas internacionais de auditoria interna para a elaboração do plano de auditoria baseado em risco?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Estabelecido o problema de pesquisa, o objetivo geral do presente estudo pode ser definido como avaliar qual o grau de alinhamento entre o planejamento tático-operacional da SFC/CGU e os parâmetros definidos pelas normas internacionais de auditoria interna para a elaboração do plano de auditoria baseado em risco.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para o alcance desse objetivo geral, podem ser definidos os seguintes objetivos específicos, que se confundem com as etapas do trabalho a ser desenvolvido:

- Verificar as características da elaboração do planejamento tático-operacional pela SFC/CGU, a partir das percepções de seus atores;
- Avaliar o alinhamento entre a construção do planejamento tático-operacional da SFC/CGU e as diretrizes para a elaboração do plano de auditoria interna baseado em risco definidas pelas normas internacionais de auditoria interna.

1.3 Justificativa

Segundo a Lei nº 10180/2001, a CGU, como integrante do Sistema de Controle Interno, é responsável, entre outras, por avaliar a condução e os resultados de ações de governo e a aplicação de recursos públicos pelo Poder Executivo Federal, seja diretamente ou por meio de repasse.

Em uma avaliação dos recursos públicos utilizados pelo Poder Executivo Federal, verificou-se, por meio do Portal da Transparência do Governo Federal, que os Gastos Públicos Diretos do Governo Federal em 2015 foram de aproximadamente R\$ 1,9 trilhões, enquanto em 2016 foram de aproximadamente R\$ 1,6 trilhões.

Além disso, em 2015 foram repassados a favorecidos em Estados, Distrito Federal e Municípios aproximadamente R\$ 340 bilhões, subindo para aproximadamente R\$ 370 bilhões em 2016.

A CGU conta, para o trabalho de auditoria e fiscalização nas Unidades do Poder Executivo Federal com 1230 auditores (Solicitação de Lei de Acesso à Informação nº 00075000266201735, disponível no Anexo E). Desse número, 389 atuam na Secretaria Federal de Controle Interno (situada no Órgão Central da CGU, em Brasília) e 841 nas Controladorias Regionais da União em cada Estado.

As normas internacionais de auditoria interna orientam que a unidade de auditoria oriente a elaboração de seu planejamento aos riscos das unidades auditadas. Isso permite que se dediquem recursos, muitas vezes limitados, à avaliação de processos identificados como críticos.

A SFC/CGU, no exercício de sua função de auditoria interna dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, deve considerar as diretrizes das normas internacionais na elaboração do seu planejamento. Isso é importante porque:

- Possibilita melhor alocação dos recursos da CGU (pessoas, financeiro, tempo);
- Auxilia na criação de uma base de conhecimento na CGU sobre estrutura e riscos dos órgãos do Poder Executivo Federal, que será utilizada não somente para o planejamento da SFC/CGU, mas durante a execução dos trabalhos de auditoria (planejamento do trabalho, execução, comunicação, divulgação e monitoramento);
- Estabelece uma linguagem orientada a risco entre a SFC/CGU e os órgãos do Poder

Executivo Federal, aproximando a avaliação das necessidades e dos pontos críticos da gestão;

- Incentiva o aperfeiçoamento do processo de gerenciamento de riscos dos órgãos;
- Torna a função de auditoria interna governamental mais assertiva, pois prioriza avaliar processos com maior nível de risco, que, caso comprometidos, podem prejudicar a entrega de resultados para a própria sociedade.

Diante do cenário apresentado, avaliar o alinhamento da etapa de planejamento tático-operacional elaborado pela SFC/CGU às boas práticas definidas pelas normas internacionais de auditoria interna possibilita identificar pontos de falhas e oportunidades de melhoria para essa etapa, não só para alcançar a conformidade com essas normas, mas também para ampliar a eficiência dos trabalhos da CGU, auxiliando as instâncias de decisão a identificar as áreas do governo em que a auditoria deve atuar, e, assim, contribuir para a melhoria da gestão pública.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo visa apresentar os principais conceitos de risco e diretrizes para um processo de gerenciamento de risco corporativo, à luz das bases normativas do COSO e ABNT ISO. Apresenta também um panorama sobre a gestão de riscos na administração pública nos últimos anos e destaca o papel da auditoria interna no processo de gerenciamento de riscos, inclusive com a priorização de seus próprios trabalhos a partir dos riscos organizacionais, com a construção de um plano de auditoria baseado em risco.

2.1 Controles Internos e Gestão de Riscos

2.1.1 Conceitos

Objetivos de uma organização são os resultados esperados com o alcance do valor que mantém o sentido de sua existência. Para atingi-los, as organizações se organizam por meio de estruturas e processos capazes de agregar valor à organização, potencializar oportunidades ou tratar fragilidades que possam comprometer os seus objetivos.

Em 1992, uma organização privada dos Estados Unidos chamada *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), criada a partir da preocupação de entidades de administração e auditoria com a ocorrência de fraudes em demonstrações financeiras de empresas, publicou a primeira versão do trabalho, *Internal Control – Integrated Framework*, cuja última atualização é de 2013. Segundo o COSO, controle interno é

Um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

O Modelo do COSO é um referencial para o desenvolvimento de uma estrutura de controle interno que apoie a gestão de organizações de diferentes tipos ou tamanhos e capaz de oferecer segurança razoável de que os objetivos organizacionais sejam alcançados, apoiando a governança nas tomadas de decisão e reduzindo os riscos identificados a níveis

aceitáveis. Segundo o COSO, a estrutura consiste em cinco elementos integrados:

- Ambiente de controle: conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno na organização;
- Avaliação de riscos: processo que visa identificar e avaliar os riscos que possam comprometer os objetivos organizacionais;
- Atividades de controle: ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam na mitigação dos riscos;
- Informação e comunicação: engloba a gestão da informação na organização e a comunicação das informações sobre os controles internos da organização entre as partes interessadas;
- Atividades de monitoramento: contempla avaliações contínuas sobre a eficácia dos controles internos e a identificação de oportunidades de melhoria na sua estrutura.

A partir da definição dos objetivos da organização, é possível identificar um ou mais eventos que possam impactá-los. Por isso, em 2004, o COSO publicou uma nova obra, chamada *Enterprise Risk Management – Integrated framework* (COSO-ERM ou COSO II), que amplia o entendimento sobre o componente de avaliação de riscos apresentado pelo Modelo de Controles Internos do COSO (COSO I) e apresenta uma estrutura com foco no gerenciamento de riscos corporativos.

O COSO-ERM, atualizado em 2007, denomina “risco” os eventos que geram impactos negativos e podem impedir a criação de valor ou destruir o valor existente na organização

Outra importante norma que trata de diretrizes e princípios para o estabelecimento de uma estrutura de gerenciamento de riscos corporativos é a Norma ABNT ISO 31000:2009. Segundo essa norma, risco é “efeito da incerteza nos objetivos” ou “um desvio em relação ao esperado – positivo e/ou negativo.”

Tanto a estrutura de gerenciamento de riscos apresentada pelo COSO-ERM quanto a apresentada pela ABNT ISO 31000:2009 podem ser aplicadas em qualquer tipo de organização. Ademais, ambos os modelos não oferecem um método rígido e concordam que o gerenciamento de riscos deve estar integrado à tomada de decisão da organização, em qualquer nível.

2.1.2 Processo de Gerenciamento de Riscos

Segundo a ABNT ISO 31000:2009, qualquer organização, independente de tipo ou tamanho, enfrenta influências e fatores internos e externos que tornam incerto se e quando ela atingirá seus objetivos.

Por isso, devem ser capazes de prevenir os impactos que comprometem os seus objetivos e responder caso esses eventos negativos se concretizem. Segundo Baraldi (2005), deve-se estabelecer um processo de gerenciamento de riscos que contemple conhecimentos, métodos e processos organizados para reduzir os prejuízos e aumentar os benefícios na concretização dos objetivos estratégicos.

A ABNT ISO 31000:2009 apresenta, além de princípios e diretrizes para o gerenciamento de riscos, um processo que contempla as seguintes etapas: estabelecimento do contexto, identificação dos riscos, análise dos riscos, avaliação dos riscos, tratamento dos riscos, monitoramento e análise crítica, comunicação e consulta.

Já o COSO-ERM (2007) define componentes para a estrutura de gerenciamento de riscos, que são: ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta a risco, atividades de controle, informações e comunicações e monitoramento.

O Quadro 1 apresenta um comparativo que mostra que as etapas do processo de gerenciamento de riscos apresentado pela ABNT ISO 31000:2009 podem ser relacionadas aos componentes definidos pelo COSO-ERM.

Quadro 1: Comparativo entre as etapas da ABNT ISO 31000:2009 e os componentes do COSO-ERM.

Objetivos da Etapa/Componente	Etapa segundo a ABNT 31000:2009	Componente segundo o COSO-ERM
Entender a organização, mapear os seus objetivos, e, a partir desses, identificar o ambiente que deve ser considerado na avaliação dos riscos que podem impactar esses objetivos.	Entendimento do contexto	Ambiente interno e Fixação de objetivos
A análise é a etapa em que a organização aprofunda seu conhecimento sobre o risco, por meio da identificação de suas causas, consequências (ou impactos), e probabilidade de ocorrência.	Análise e avaliação de riscos	Avaliação de riscos
Quando o nível do risco está acima do apetite a risco da organização, devem ser definidas respostas a esse	Tratamento do risco	Resposta ao risco e Atividades de controles

risco, por meio da mitigação, aceitação, transferência ou compartilhamento, e estabelecidos os controles que serão utilizados para o tratamento.		
Informações de qualidade são necessárias para subsidiar a tomada de decisão sobre os riscos. A comunicação também está estritamente relacionada à atuação e à responsabilização das partes interessadas.	Comunicação e consulta	Informação e comunicação
A avaliação contínua do processo de gerenciamento de riscos permite identificar pontos de falhas ou oportunidades de melhoria do processo e atuar tempestivamente.	Monitoramento e análise crítica	Monitoramento

Fonte: ABNT ISO 31000:2009 e COSO-ERM

Tanto o COSO-ERM (2007) quanto a ABNT ISO 31000:2009 concordam que o processo de gerenciamento de riscos:

- Deve auxiliar na identificação, na análise, no tratamento, no monitoramento e na comunicação dos riscos;
- Deve focar no atendimento dos objetivos organizacionais;
- Não é um evento isolado, mas depende da atuação de todos, em qualquer nível da organização;
- A alta administração é a principal promotora do gerenciamento de riscos corporativos.

2.1.3 Gestão de Riscos na Administração Pública

Nos últimos anos, muito tem se falado sobre a necessidade de se aperfeiçoar a governança na administração pública, por meio do desenvolvimento de estruturas e processos que apoiem as entregas de serviços públicos efetivos à sociedade, além da aplicação de valores éticos, responsabilização e transparência nos órgãos e entidades.

Segundo Kissler e Heidemann (2006), a efetiva governança do setor público contribui para o uso eficaz dos recursos, para a exigência de responsabilidade do administrador dos recursos em prestar contas, para o aperfeiçoamento na administração e para a entrega dos

serviços.

Uma avaliação do *International Federation of Accountants* (IFAC, 2014) resultou no documento *Good Governance in the Public Sector*, que trouxe princípios-chave que os órgãos devem buscar para alcançar os objetivos da Administração Pública e a boa governança.

Dentre esses princípios, o IFAC (2014) afirma que é preciso gerenciar riscos por meio de controles internos robustos e forte gestão de recursos públicos. Segundo a instituição, um processo de gerenciamento de riscos deve incluir:

- Implementação de um framework de gestão de riscos;
- Definição da estratégia de gestão de riscos da entidade, aprovando os limites para o tratamento dos riscos e os critérios para a aplicação de controles internos;
- Integração do processo de gerenciamento de riscos a governança, estratégia e planejamento, gestão, políticas, valores e cultura organizacionais;
- Revisão regular dos principais riscos estratégicos, operacionais, financeiros e de fraude, com desenho de respostas consistentes com a consecução dos objetivos e resultados esperados pela entidade;
- Envolvimento dos servidores e demais partes interessadas em todos os aspectos do processo de gerenciamento de riscos.

Também em 2014, o Tribunal de Contas da União (TCU) publicou o Referencial Básico de Governança Pública, que identifica boas práticas e estabelece diretrizes para a governança do setor público brasileiro. Segundo o TCU (2014a), são necessários três mecanismos para que as funções de governança pública possam ser atendidas: liderança, estratégia e controle. Especificamente sobre o mecanismo “controle”, o documento afirma que é necessário avaliar e tratar riscos para que os processos organizacionais sejam executados. Esse tratamento é feito por meio do estabelecimento de controles, além da transparência e *accountability*, que envolvem, entre outras coisas, a prestação de contas e a responsabilização pelos atos praticados.

Os componentes que compõem o mecanismo “Controle” são: gestão de riscos e controles internos, auditoria interna, *accountability* e transparência.

Vinculadas a cada componente do mecanismo “Controle”, estão boas práticas de governança, ações organizacionais necessárias para que os resultados do componente sejam alcançados.

Para o componente “gestão de riscos e controles internos”, o TCU (2014a) cita as seguintes práticas:

- Estabelecer um sistema de gestão de riscos e controle interno, cujos resultados possam apoiar às instâncias de tomada de decisão; e
- Aperfeiçoar o sistema de gestão de riscos e controle interno, por meio de monitoramento e análise contínuos.

Outro diagnóstico realizado pelo TCU em 2014 – o Levantamento de Governança Pública em Gestão de Riscos – demonstrou, entre outros fatores, o nível de maturidade em gestão de riscos em 7.700 organizações públicas, de diferentes poderes e esferas de governo. A partir das autoavaliações dos órgãos da administração pública federal direta e indireta, o Tribunal pôde identificar que:

- 80% se encontravam em estágio de capacidade inicial para a implementação de uma estrutura de gerenciamento de riscos;
- 69% declararam que não havia processo de gerenciamento de riscos implantados em suas estruturas;
- 57% não possuíam maturidade para identificar riscos críticos, e, por isso, não conseguiam estabelecer controles internos para tratar esses riscos.

A conclusão foi de que, dentre as práticas necessárias para a boa governança pública, a gestão de riscos foi a que apresentou menor aderência pelos órgãos. Como resultado, o TCU elaborou o Acórdão nº 1.273/2015-Plenário, recomendando à Casa Civil da Presidência da República, ao Conselho Nacional de Justiça e ao Conselho Nacional do Ministério Público a elaboração de um modelo de governança que contemplasse, dentre outras, medidas de implantação do processo de gerenciamento de riscos nos órgãos.

O levantamento realizado pelo TCU (2014b) alertou para uma necessidade urgente de aperfeiçoar a governança, a gestão de riscos e os controles internos dos órgãos da administração pública federal. Diante desse cenário, foi publicada a Instrução Normativa CGU/MP nº 1, em 10 de maio de 2016, que traz conceitos e diretrizes para o sistema de controle interno, a governança e a gestão de riscos dos órgãos do Poder Executivo Federal.

A IN CGU/MP 1/2016 determina que cada órgão ou entidade do Poder Executivo Federal implemente, mantenha, monitore e revise o seu processo de gerenciamento de riscos de forma compatível com sua missão e seus objetivos estratégicos (art. 13), e institua sua política de gestão de riscos em até 12 meses a contar da publicação da Instrução Normativa

(art. 17).

2.2 O Papel da Auditoria Interna

Segundo o IIA (2013), a estrutura de governança é dividida em três camadas, ou linhas de defesa, definidas conforme a responsabilidade de cada uma sobre os controles internos e a gestão de riscos da organização. O modelo de três linhas de defesa é apresentado na Figura 1.

Figura 1: Modelo de três linhas de defesa.

Modelo de Três Linhas de Defesa



Fonte: IIA (2013).

Nesse modelo, destaca-se a posição da alta administração e dos órgãos de governança. Isso porque, por serem os principais responsáveis pela definição dos objetivos organizacionais e das estratégias que suportam a tomada de decisão, pela efetividade dos controles internos e pelo processo de gerenciamento de riscos da organização, os resultados do funcionamento do modelo são reportados a eles.

A 1ª linha de defesa é responsável pela gerência dos controles internos. No caso da administração pública federal, segundo a IN CGU/MP 01/2016, compõem a 1ª linha todos os agentes públicos responsáveis pela condução de atividades e tarefas, no âmbito dos macroprocessos finalísticos e de apoio dos órgãos e entidades do Poder Executivo federal, que operam os controles internos. Portanto, a 1ª linha é a responsável primária pela eficácia dos

controles internos e pela estrutura de gerenciamento de riscos da organização.

A 2ª linha de defesa é responsável por supervisionar e monitorar continuamente as ações da 1ª linha quanto às estruturas de governança, riscos e controles internos. Segundo a IN CGU/MP 1/2016, essas atividades podem ser desempenhadas por assessorias, diretorias ou comitês específicos que tratem de riscos, controles internos, integridade e *compliance*.

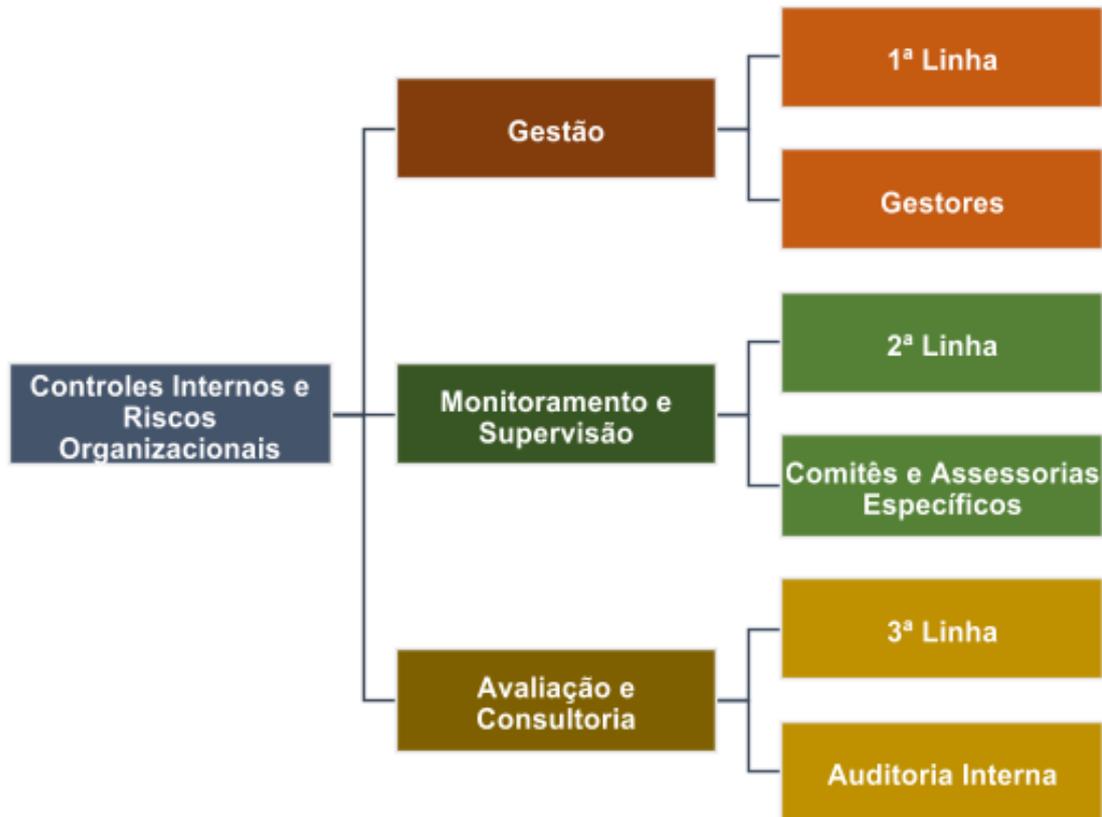
A função de Auditoria Interna atua na 3ª linha de defesa. O IIA (2013) conceitua auditoria interna como atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Sua abordagem deve ser sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

O IIA (2009), no que diz respeito ao processo de gerenciamento de risco da organização, afirma que deve a auditoria interna:

- Dar garantia (*assurance*) dos processos de gerenciamento de riscos;
- Dar garantia (*assurance*) que os riscos são corretamente estimados;
- Avaliar os processos de gerenciamento de riscos;
- Avaliar o reporte dos principais riscos;
- Revisar o gerenciamento dos principais riscos.

Portanto, as três linhas de defesa atuam de maneira complementar, buscando a efetividade dos controles internos e o aperfeiçoamento do processo de gerenciamento de riscos da organização. A Figura 2 resume as responsabilidades de cada linha.

Figura 2: Responsabilidades das três linhas de defesa



Fonte: IIA (2013).

2.2.1 Plano de Auditoria baseado em Risco

Segundo o IIA (2009), para exercer suas funções, a Unidade de Auditoria Interna deve definir os processos e as atividades da organização que serão avaliados em um período de tempo, geralmente um ano.

O item 2010 – Planejamento – das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IPPF/IIA, 2009) aponta que o executivo chefe de auditoria deve estabelecer um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da atividade de auditoria interna, de forma consistente com as metas da organização.

A primeira etapa para a construção do planejamento de auditoria é o mapeamento do universo auditável. Segundo o IIA (2009), o universo auditável é a lista de todas as possíveis auditorias que podem ser realizadas. Esse universo pode incluir componentes do planejamento estratégico, que refletem os objetivos gerais do negócio.

Após o mapeamento desse universo, a unidade de auditoria interna deve planejar os seus trabalhos considerando o processo de gerenciamento de riscos da organização. Isso significa priorizar, para sua avaliação, os processos da organização com maior nível de risco, evidenciados por meio da estrutura de gerenciamento de riscos organizacionais.

Porém, caso a unidade auditada não possua essa estrutura, as normas de auditoria interna afirmam que o executivo chefe deve se utilizar do seu próprio julgamento para identificar esses processos críticos. A partir do conhecimento da Unidade de Auditoria Interna sobre os processos organizacionais, os auditores devem ser capazes de avaliar os riscos que os impactam e devem considerar as informações e expectativas da alta administração e do comitê de auditoria nessa avaliação.

O IIA (2015) reforça que não há uma forma rígida para elaboração do plano. Porém, ele deve cumprir requisitos, que são: apontar as áreas com maiores riscos inerentes e residuais, relacionar esses riscos às metas da auditoria e, portanto, justificar porque áreas serão escolhidas para a avaliação. Além disso, o foco do plano de auditoria pode ser áreas ou processos com riscos inaceitáveis, em que são necessárias ações imediatas da organização ou áreas em que há uma grande diferença entre o risco residual e o inerente.

O executivo-chefe de auditoria constrói o plano, então, baseado no universo auditável, nas expectativas da alta administração e na avaliação dos riscos que afetam a organização.

O IIA (2009) ressalta que, sempre que houver mudanças significativas nos objetivos organizacionais, o universo auditável e o plano devem ser atualizados, e aconselha que ambos sejam revisados, pelo menos, uma vez por ano, para refletir as reais estratégias da organização.

As vantagens da construção de um plano de auditoria interna baseado em risco são:

- auxilia na construção de uma base de conhecimento acerca dos objetivos organizacionais e dos riscos a que estão sujeitos. Essa base de conhecimento auxiliará não só na construção do plano, mas na execução das avaliações ou consultorias pela auditoria interna;
- estabelece uma linguagem organizacional orientada a risco, inclusive fazendo com que a auditoria auxilie na sensibilização organizacional para a gestão de processos e atendimento de objetivos;
- estabelece foco para a atuação da unidade de auditoria interna, que, muitas vezes, conta com recursos limitados;

- diminui a subjetividade do julgamento pela Unidade de Auditoria Interna com a utilização de um fundamento técnico e objetivo para a priorização dos processos ou áreas a serem avaliados.

O Anexo A mostra a etapa de construção do plano da auditoria interna baseado em risco.

Não foram encontrados trabalhos cuja temática tenha sido a avaliação de planos de auditoria interna à luz do que define o IIA. Os trabalhos encontrados possuem foco em ambientes de controle interno e gestão de riscos de órgãos públicos.

Por conta dessa dificuldade, optou-se pela análise de exemplos de unidades de auditoria interna no cenário internacional (item 2.2.2) e das diretrizes para os órgãos de auditoria interna que compõem o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (item 2.2.3).

2.2.2 Plano de Auditoria Interna no Contexto Internacional

No contexto internacional, a elaboração do plano baseado em risco integra naturalmente o processo de auditoria interna.

Como exemplo, pode-se citar o *U.S. Government Accountability Office* (GAO). O GAO é uma agência independente e sem-vínculo partidário que trabalha para o Congresso norte-americano. Seu objetivo é apoiar o Congresso na avaliação da aplicação e da gestão dos recursos pagos pelos contribuintes.

Segundo o GAO (2017), o chefe da agência é designado pelo Presidente dos Estados Unidos dentre uma lista de candidatos proposta pelo Congresso, e sua gestão dura 15 anos.

O planejamento da auditoria a ser realizada pelo GAO é atualizado a cada dois anos, quando há uma nova composição do Congresso norte-americano. A diretriz para construção do plano é que se deve priorizar áreas do governo que envolvem grande número de recursos, provêm serviços críticos para a população e em que sejam identificadas vulnerabilidades relacionadas a fraude, desperdício, abuso ou falha na gestão.

As áreas são definidas a partir de cinco critérios:

- Comprometimento da liderança – se há forte comprometimento e apoio da alta administração;

- Capacidade – se a agência tem capacidade (pessoas e recursos) para tratar os riscos;
- Plano de ação – se é implementado um plano de ação corretivo que defina causa-raiz, soluções, e que possa prover medidas de correções, incluindo etapas necessárias para implementar as recomendações;
- Monitoramento – um programa deve ser instituído para monitorar e validar, de forma independente, a efetividade e a sustentabilidade das medidas corretivas;
- Progresso demonstrado – se há habilidade para demonstrar o progresso na implementação das medidas corretivas e tratamento da área de alto risco.

A partir dessa análise, o GAO estabelece uma lista, ordenada pelo nível de risco (*High risk list*, ou “lista dos maiores riscos”), com as áreas que devem prioritariamente ser avaliadas pelos próximos dois anos. A lista de 2017 (GAO, 2017b), por exemplo, possui 34 áreas; em relação à última priorização, foram acrescentadas três novas áreas e retirada uma.

Segundo o GAO (2017a), na última década, foi possível medir um benefício financeiro de mais de \$ 240 bilhões com a utilização da *High List Risk*.

Na Comissão Europeia, o organismo responsável pela avaliação é *Internal Audit Service* (IAS). Segundo o IAS (2017), esse organismo fornece avaliação independente, opiniões e recomendações sobre a qualidade e o funcionamento dos sistemas de controle interno da Comissão Europeia, das agências europeias e outros órgãos autônomos.

Para orientar sua atuação, o IAS desenvolve seu planejamento estratégico, cujo ponto inicial é obter um entendimento das unidades auditadas, seus objetivos e os principais riscos que enfrentam para alcançá-los. O *Strategic Plan 2016-2020* (IAS, 2016), por exemplo, define as auditorias que serão realizadas no período de três anos.

O IAS (2017) afirma que o planejamento deve ser atualizado a cada ano, de forma a refletir as mudanças do IAS, novos riscos nos processos da Comissão Europeia ou dos outros órgãos autônomos.

Outro exemplo de unidade de auditoria é o *Australian National Audit Office* (ANAO). Suas auditorias são de natureza ora financeira – com a avaliação das declarações financeiras dos órgãos vinculados ao governo australiano e a declaração anual consolidada do próprio governo – ora operacional – em que são medidas a eficiência e a efetividade administrativas dos setores públicos.

No ANAO, o planejamento estratégico (*ANAO's Corporate Plan 2016-2020*) contém as

diretrizes que serão refletidas no *Annual Audit Work Program* (ANAO, 2016). O programa anual define as áreas que serão avaliadas no próximo ano a partir dos riscos identificados nos processos do governo.

Além da priorização por riscos, o ANAO considera os benefícios potenciais da auditoria, o interesse do público e do Congresso e o tempo e os recursos disponíveis para os trabalhos.

2.2.3 Plano de Auditoria Interna no Poder Executivo Federal

A Instrução Normativa CGU nº 24 de 17 de novembro de 2015 afirma que deve apresentar um Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) cada unidade de auditoria interna das entidades da administração direta e indireta sujeitas à orientação normativa e supervisão técnica do Órgão Central e dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. O PAINT contempla os macroprocessos e temas do órgão a serem avaliados no exercício seguinte, priorizados a partir dos resultados de uma avaliação dos riscos que possam afetar os objetivos do órgão.

Segundo o art. 3º, durante a elaboração do seu PAINT, essa unidade deve considerar o planejamento estratégico, a estrutura de governança, o programa de integridade, o gerenciamento de riscos corporativos, os controles existentes, os planos, as metas, os objetivos específicos, os programas e as políticas do respectivo órgão ou entidade.

Antes de ser aprovado pelo Conselho de Administração ou dirigente máximo, o PAINT deve ser apresentado ao órgão de controle interno.

A IN CGU 24/2015 traz determinações que resultam na construção de um plano de auditoria baseado em risco, embora não contemple todas as fases da construção do planejamento previstas no IIA (2009).

A CGU não possui unidade de auditoria interna, que avalie os seus próprios processos organizacionais. Por isso, não está sujeita diretamente às definições trazidas pela IN CGU 24/2015. Sua atuação, por meio da SFC, é voltada para os órgãos da administração pública federal, como órgão central do Sistema de Controle Interno. Para isso, define os temas e macroprocessos a serem auditados em um exercício por meio do seu plano tático-operacional.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

3.1 Tipo e Descrição Geral da Pesquisa

Quanto ao objetivo, a pesquisa deste trabalho é do tipo exploratória. Segundo Gil (2008), a pesquisa exploratória permite que o autor se familiarize com o problema a ser estudado e geralmente utiliza técnicas de revisão bibliográfica e levantamento.

A revisão bibliográfica foi realizada na primeira etapa do trabalho, e objetivou levantar informações acerca de controles internos e gestão de riscos; do panorama da gestão de riscos na administração pública federal, das diretrizes para a atuação da auditoria interna e a elaboração do plano de auditoria baseado em risco; sobre o cenário de elaboração do planejamento de três instituições internacionais de auditoria interna; das diretrizes para a elaboração do planejamento de unidades de auditoria interna do Poder Executivo Federal.

Na segunda etapa do trabalho, foi desenvolvido estudo de caso, por meio da avaliação da etapa de elaboração do planejamento tático-operacional da SFC/CGU. Durante esse estudo, foram aplicadas entrevistas junto aos principais agentes que participam da etapa de planejamento da SFC/CGU.

3.2 Descrição da Entidade Objeto do Estudo de Caso: a SFC/CGU

A então Controladoria-Geral da União (CGU) foi criada por meio da Lei nº 10683, de 28 de maio de 2003, com o objetivo de assistir ao Presidente da República nos assuntos relacionados à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, às atividades de ouvidoria-geral e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal. Em 2016, por meio da Lei nº 13341, de 29 de setembro de 2016, o nome da Controladoria foi alterado para Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União, permanecendo com a mesma sigla.

Segundo o Decreto 8910, de 22 de novembro de 2016, a CGU conta com uma estrutura¹

¹ O atual organograma da CGU é apresentado no Anexo B deste trabalho.

dividida em uma Secretaria-Executiva (SE), para assistência direta e imediata ao Ministro da CGU, e quatro secretarias finalísticas, ou órgãos específicos singulares, que são:

- a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), responsável, dentre outros, pela auditoria e pela fiscalização dos recursos públicos federais, além do papel de órgão central do Sistema ;
- a Ouvidoria-Geral da União (OGU), cujas atribuições, entre outras, são coordenar tecnicamente as atividades de ouvidoria no Poder Executivo federal, receber as denúncias direcionadas à CGU e encaminhá-las a órgão ou entidade competente;
- a Corregedoria-Geral da União (CRG), a quem compete, dentre outras, as atividades de órgão central do Sistema de Correição do Poder Executivo federal e de instauração de sindicância ou processo administrativo disciplinar; e
- a Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção (STPC), que tem como uma de suas atribuições “formular, coordenar, fomentar e apoiar a implementação de planos, programas, projetos e normas voltados à prevenção da corrupção e à promoção da transparência, do acesso à informação, da conduta ética, da integridade e do controle social na administração pública”.

Dessa forma, a função de auditoria interna realizada sobre os recursos públicos do Poder Executivo Federal é exercida pela SFC, situada no órgão central da CGU (Brasília/DF), e pelas 26 Controladorias Regionais da União nos Estados.

A CGU, por meio da SFC, também é o órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, com competências para orientação normativa e supervisão técnica das unidades que compõem esse Sistema,. Segundo a Instrução Normativa nº 1, de 6 de abril de 2001, além da SFC/CGU, integram o Sistema de Controle Interno as secretarias de controle interno como órgãos setoriais – Ciset – , hoje atuantes na Advocacia-Geral da União, no Ministério das Relações Exteriores, no Ministério da Defesa e na Presidência da República – e as unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa.

Além dessas funções, cabe à SFC/CGU avaliar o desempenho e supervisionar a consolidação dos planos de trabalho das unidades de auditoria interna das entidades da administração pública federal indireta (IN MF 1/2001).

O Decreto 8910/16 mostra que SFC/CGU é composta por sete diretorias. As diretorias são divididas em seis finalísticas e uma de apoio. As diretorias finalísticas são as responsáveis

pelas auditorias de áreas de governo (políticas econômicas e de produção, política de infraestrutura, políticas sociais 1 e 2), de áreas de apoio à administração pública (governança e gestão) e de empresas estatais.

Cada diretoria é formada por coordenações. Cada coordenação de uma diretoria finalística é responsável por um ou mais temas relacionados à área de sua diretoria; a partir desses temas, as coordenações também se tornam responsáveis pela auditoria de órgãos e entidades do Governo Federal e pela avaliação dos repasses que esses órgãos e entidades realizam a entes federativos, pessoas físicas ou jurídicas.

Essa variedade de temas e unidades para avaliação exige que a SFC/CGU estabeleça as prioridades de sua atuação. Para isso, ela elabora, todo ano, seu planejamento tático-operacional.

Durante a elaboração do plano tático, cada coordenação-geral identifica o seu universo auditável, que são os possíveis temas relacionados a políticas públicas ou a estruturas de gestão dos órgãos da administração pública federal que podem ser objeto de avaliação. São analisados os critérios de materialidade, criticidade e relevância sobre cada tema e pré-selecionados os temas que serão objeto de votação pelos servidores com cargos de chefia na SFC e nas Controladorias Regionais da União nos Estados.

Dentre os temas da sua área mais votados, o diretor então seleciona aqueles que poderão compor o plano tático daquele ano e os leva à discussão pelo colegiado da SFC, formado pelos diretores, secretário federal de controle interno e secretário federal de controle interno adjunto, que decide quais temas farão parte do Plano Tático para o ano seguinte.

O mapeamento da etapa de elaboração do planejamento tático da SFC encontra-se no Anexo C deste trabalho.

Na construção do plano operacional, as coordenações-gerais e as Controladorias Regionais da União podem propor um ou mais trabalhos relacionados a um tema aprovado no plano tático. Se a execução desse trabalho for centralizada, o próprio chefe da unidade proponente já pode autorizar a sua inclusão no plano operacional da sua unidade. Caso a execução seja descentralizada (envolvendo, além da unidade proponente, uma ou mais coordenações ou unidades regionais), a proposta passa para a etapa de discussão entre os envolvidos. Se houver consenso, ela pode ser cancelada ou aprovada. Se não houver consenso entre esses envolvidos, a proposta será avaliada pelo colegiado, que definirá pela execução ou não do trabalho.

Segundo os atores entrevistados, um dos principais critérios para o aceite ou não de um trabalho de auditoria é a capacidade operacional da unidade envolvida, ou seja, se há recursos (financeiro, tempo e auditores) suficientes para a execução do trabalho.

Para as unidades regionais, esse critério é ainda mais utilizado. Isso porque elas atuam em diferentes áreas, além da auditoria, junto com as demais Secretarias da CGU (STPC, OGU, SE, CRG).

O mapeamento com a etapa de construção do plano operacional encontra-se no Anexo D deste trabalho.

3.3 Participantes do Estudo

Participaram do estudo desenvolvido neste trabalho os seguintes atores da SFC: o Secretário-Federal de Controle Interno, o Secretário-Federal de Controle Adjunto, diretores e coordenadores-gerais.

Segundo o fluxo presente no Anexo C, são esses os atores que atuam diretamente na discussão e na aprovação do planejamento tático-operacional da SFC.

3.4 Instrumento de Pesquisa

Como instrumento de pesquisa, foi realizada entrevista semiestruturada por meio da aplicação de questionário (Apêndice A), com dez questões, com o objetivo de levantar a percepção do entrevistado acerca do planejamento tático-operacional da SFC/CGU.

As oito primeiras questões foram construídas a partir dos princípios e diretrizes para a elaboração de um plano baseado em risco, constantes no item 2010 – Planejamento – das normas de desempenho do IIA (2009), e das boas práticas presentes no guia de práticas relacionadas a esse item das normas para a prática profissional de auditoria interna (IPPF/IIA, 2009).

Para essas questões, foi utilizada a escala de Likert de cinco níveis, conforme Quadro 2. Esse modelo, desenvolvido por Rensis Likert em 1932, permite montar um construto e desenvolver um conjunto de afirmações relacionadas à sua definição, para as quais os

respondentes emitirão seu grau de concordância (COSTS; SILVA JÚNIOR, 2014).

Quadro 2: Escala de Likert utilizado no questionário.

Item da Escala de Likert	Descrição do Item
(1) Discordo totalmente	O respondente deve selecionar esta opção quando não houver nenhuma iniciativa na SFC/CGU que torne a afirmação verdadeira à luz dos conceitos das normas internacionais, mesmo que o órgão reconheça a necessidade de melhoria;
(2) Discordo parcialmente	Esta opção deve ser selecionada quando o respondente entender que há iniciativas na SFC/CGU, mas adotadas de forma pontual, isolada e informal;
(3) Não tenho conhecimento	Esta opção deve ser marcada quando o respondente não tiver condições de julgar a questão, por falta de conhecimento;
(4) Concordo parcialmente	Neste caso, o respondente reconhece que há várias iniciativas na SFC/CGU, mas ainda é preciso avançar para uma melhoria do processo naquele quesito;
(5) Totalmente de acordo	O processo é bem definido e tem sido executado de forma padronizada por toda a SFC/CGU. Todos reconhecem suas responsabilidades e há preocupação com a melhoria contínua do processo.

Fonte: Rensis Likert (1932).

As duas últimas questões são do tipo abertas, em que o entrevistado poderia apontar uma ou mais dificuldades (questão 9) e uma ou mais sugestões (questão 10) para aperfeiçoar a etapa de planejamento tático-operacional da SFC/CGU. As respostas a essas questões foram consolidadas e categorizadas em uma das três perspectivas:

- Processo organizacional: quando a dificuldade ou oportunidade estiver relacionada à etapa de planejamento definida para a SFC/CGU;
- Recurso: quando a dificuldade ou oportunidade estiver relacionada a recursos disponíveis para o planejamento da SFC/CGU (pessoas, financeiro, tempo ou tecnologia);
- Gestor: quando a dificuldade ou oportunidade estiver relacionada ao processo do gestor ou à relação entre a CGU e os órgãos e entidades que audita.

3.5 Procedimento de Coleta e de Análise de Dados

O questionário foi aplicado entre os meses de dezembro de 2016 a fevereiro de 2017 aos seguintes atores da SFC: Secretário-Federal de Controle Interno; Secretário-Federal de Controle Interno-adjunto; Diretores; e Coordenadores-Gerais.

As entrevistas foram realizadas de forma individual e presencial. No primeiro momento, foi explicado ao participante o objetivo da coleta dos dados e como cada questão refletia as diretrizes definidas pelo IIA para a construção do plano de auditoria baseado em risco.

Em seguida, o entrevistado avaliava cada uma das primeiras oito questões e assinalava seu nível de concordância com a afirmação, a partir da escala de cinco níveis de Likert. As duas últimas questões, abertas, permitiram que cada participante discorresse sobre dificuldades e propostas de melhoria para o planejamento tático-operacional da SFC/CGU.

Dúvidas acerca de termos utilizados nos itens eram sanadas durante a entrevista, sem que houvesse interferência nas respostas dos entrevistados.

Todas as respostas foram consolidadas em uma planilha. A partir dessa consolidação, foi possível identificar quais níveis da escala foram assinalados para cada item e, no que diz respeito às questões abertas, mapear os principais apontamentos feitos pelos participantes em cada uma.

Durante a elaboração do planejamento tático-operacional da SFC/CGU, há principalmente a atuação de dois grupos: colegiado e coordenadores-gerais. O colegiado, formado pelos secretários e diretores, é a maior instância de decisão da SFC/CGU e atua na definição de diretrizes para o planejamento, quando não há consenso entre a unidade proponente e a(s) unidade(s) envolvida(s) no trabalho ou quando há necessidade de solicitar a uma área que “empreste” algum auditor para execução de trabalho específico (procedimento denominado de “Instituto de Ajuda”). Os coordenadores-gerais são responsáveis, no plano tático, pela proposição de temas e, no plano operacional, pela proposição e pela aprovação de trabalhos, se houver consenso entre unidades proponente e executora(s). Se não houver consenso, cabe aos coordenadores-gerais o encaminhamento das propostas de trabalhos ao colegiado, para que esse grupo decida em última instância.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Os resultados das entrevistas realizadas com Secretários, Diretores e Coordenadores-Gerais da SFC/CGU foram consolidados e analisados de diferentes formas para questões fechadas (1 a 8) e questões abertas (9 e 10).

Foram entrevistados 60% dos atores da SFC/CGU que participam diretamente do planejamento tático-operacional, conforme mostra a tabela 1.

Tabela 1: Número de respondentes por função.

Função	Participantes da pesquisa	Total na SFC/CGU	Representatividade
Secretário	2	2	100%
Diretor	3	7	43%
Coordenador-Geral	17	28	61%
Total	22	37	60%

Fonte: Elaboração própria.

4.1. Resultados e Análises das Questões Fechadas

A consolidação e a análise das questões de 1 a 8 consideraram, no primeiro momento, todas as respostas, e depois foram realizadas segregando por grupo de participantes. O objetivo do primeiro método foi demonstrar, de forma geral, a opinião dos atores que participam da elaboração do planejamento da SFC. O segundo método objetivou identificar se a visão da etapa de construção do planejamento tático-operacional é diferente entre atores que desempenham diferentes funções nessa construção. Para secretários e diretores, definiu-se o grupo “Colegiado”. Os demais participantes fazem parte do grupo de “Coordenadores-Gerais”.

4.1.1 Questão 1: A SFC conhece seu universo auditável

A primeira questão consistiu em identificar o nível de concordância dos entrevistados sobre a afirmação de que a SFC/CGU conhece o seu universo auditável. Os resultados são consolidados na Tabela 2.

Tabela 2: Consolidação das respostas à afirmação “A SFC conhece seu universo auditável”.

Grupo	1 - Discordo Totalmente		2 - Discordo Parcialmente		3 - Não tenho conhecimento		4 - Concordo parcialmente		5 - Concordo Totalmente	
	Qtd	%	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%
Colegiado	1	20%	1	20%	--	--	2	40%	1	20%
Coordenadores-Gerais	1	6%	2	12%	1	6%	11	65%	2	12%
Conjunto dos respondentes	2	9%	3	14%	1	5%	13	59%	3	14%

Fonte: Elaboração própria.

Conforme demonstrado, 73% do conjunto dos respondentes concordam com a afirmação de que a CGU entende seu universo auditável. Embora nos dois grupos prevaleça esse entendimento, merece destaque o fato de que o nível de concordância é maior entre os coordenadores-gerais do que entre os membros do colegiado: 77% contra 60%.

Ressalta-se que, mesmo com um nível de concordância bem razoável, existem atores, nos dois grupos, que discordam total ou parcialmente dessa afirmação. Isso ocorre principalmente entre os membros de colegiado, onde 40% dos entrevistados manifestaram essa opinião. No conjunto dos respondentes, 23% entendem que o processo não está alinhado ao que definem as normas internacionais de auditoria interna.

Os participantes que responderam que não têm conhecimento sobre o quesito são pessoas que haviam assumido coordenações recentemente, e alegaram não ter segurança naquele momento da entrevista para julgar o item. No período da entrevista, a SFC passava pela reestruturação resultante das mudanças trazidas com o Decreto 8910/2016, com criação e mudança de competências de suas unidades e alteração de chefias em algumas delas.

O resultado das respostas à Questão 1 mostrou que há necessidade de apontar melhor as diretrizes para a definição do universo auditável, buscando padronizar o entendimento de toda a SFC/CGU.

4.1.2 Questão 2: A SFC/CGU revisa seu universo auditável a cada início do processo de planejamento

A questão 2 objetivou se há revisão do universo auditável a cada nova etapa planejamento tático-operacional da SFC/CGU, e seus resultados são apresentados na tabela 3.

Tabela 3: Consolidação das respostas à afirmação “A SFC/CGU revisa seu universo auditável a cada início do processo de planejamento”.

Grupo	1 - Discordo Totalmente		2 - Discordo Parcialmente		3 - Não tenho conhecimento		4 - Concordo parcialmente		5 - Concordo Totalmente	
	Qtd	%	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%
Colegiado	1	20%	1	20%	--	--	3	60%	--	--
Coordenadores-Gerais	3	18%	5	29%	2	12%	6	35%	1	6%
Conjunto dos respondentes	4	18%	6	27%	2	10%	9	41%	1	4%

Fonte: Elaboração própria.

O resultado da questão 2 aponta que 45% dos respondentes considera que o universo auditável é revisado a cada início da etapa do planejamento tático-operacional da SFC/CGU, enquanto outros 45% discordam dessa afirmação, parcial ou totalmente. Dos que discordam, 18% dos participantes responderam que essa revisão não é feita, e outros 27% entendem que é realizada de forma isolada.

Os dados não diferem substancialmente, ao se considerar os resultados por grupo: colegiado e coordenadores-gerais.

Pelas análises das questões 1 e 2, infere-se que há relação entre os resultados, sugerindo que a ausência de conhecimento do universo auditável impacta a sua revisão.

Da mesma forma que apontado na análise da questão 1 (item 4.1.1), 12% de coordenadores-gerais preferiram não responder à questão 2.

4.1.3 Questão 3: O planejamento da SFC/CGU considera a estrutura de gerenciamento de riscos da Unidade Auditada

Segundo a norma 2010 – Planejamento – do IIA (2012), é necessário que o executivo chefe da unidade de auditoria interna considere a estrutura de gerenciamento de riscos da órgão a ser auditada na etapa de planejamento. A questão 3 objetivou identificar se essa

norma é observada na elaboração do planejamento tático-operacional da SFC/CGU.

Tabela 4: Consolidação das respostas à afirmação “O planejamento da SFC/CGU considera a estrutura de gerenciamento de riscos da Unidade Auditada”.

Grupo	1 - Discordo Totalmente		2 - Discordo Parcialmente		3 - Não tenho conhecimento		4 - Concordo parcialmente		5 - Concordo Totalmente	
	Qtd	%	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%
Colegiado	1	20%	2	40%	1	20%	1	20%	--	--
Coordenadores-Gerais	6	35%	4	24%	--	--	6	35%	1	6%
Conjunto dos respondentes	7	32%	6	27%	1	5%	7	32%	1	5%

Fonte: Elaboração própria.

Mais de 50% da SFC considera que a gestão de riscos das Unidades Auditadas, quando existe, não é levada em consideração na construção do planejamento tático-operacional.

No caso do grupo do colegiado, um grande número de entrevistados também discorda da afirmação da questão 3. Quando são analisadas as entrevistas realizadas com o grupo de coordenadores-gerais, já se verifica que, embora a maior também discorde da afirmação, um bom número afirma que o gerenciamento de riscos da unidade auditada é um dos insumos que influenciam a construção do planejamento tático-operacional da SFC/CGU, tendo ainda aqueles que consideram que esse critério é feito de forma correta e padrão.

Essa diferença de opiniões pode ser reflexo da falta de padronização entre as áreas da SFC. Como os coordenadores são os responsáveis, no órgão central, pela identificação de critérios de materialidade, relevância e criticidade para os temas do plano tático e pela proposição de trabalhos, infere-se que há iniciativa de alguns de utilizar a avaliação de riscos já desenvolvida por suas unidades auditadas para subsidiar essa proposição, e que esse fato não é de conhecimento de seus diretores.

4.1.4 Questão 4: Caso a Unidade Auditada não possua um gerenciamento de riscos, a SFC/CGU constrói seu planejamento a partir de uma avaliação de riscos realizada pelos seus auditores

Segundo o IIA (2012), caso a unidade auditada não possua uma estrutura de gerenciamento de riscos, cabe ao executivo chefe de auditoria utilizar de seu próprio julgamento quanto a esses riscos, ou seja, planejar os trabalhos de auditoria a partir de uma

avaliação dos riscos realizada na unidade de auditoria. A questão 4 visou mapear se a etapa de elaboração do planejamento tático-operacional da SFC/CGU, de forma padronizada, prevê que seus auditores avaliem os riscos dos processos dos órgãos a ser auditados na ausência de um processo de gerenciamento de risco nesses órgãos. Os resultados da pesquisa referentes à questão 4 são mostrados na tabela 5.

Tabela 5: Consolidação das respostas à afirmação “Caso a Unidade Auditada não possua um gerenciamento de riscos, a SFC/CGU constrói seu planejamento a partir de uma avaliação de riscos realizada pelos seus auditores”.

Grupo	1 - Discordo Totalmente		2 - Discordo Parcialmente		3 - Não tenho conhecimento		4 - Concordo parcialmente		5 - Concordo Totalmente	
	Qtd	%	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%
Colegiado	--	--	--	--	--	--	5	100%	--	--
Coordenadores-Gerais	3	18%	5	29%	--	--	7	41%	2	12%
Conjunto dos respondentes	3	14%	5	23%	--	--	12	54%	2	9%

Fonte: Elaboração própria.

A maior parte dos gestores da SFC/CGU entende que, quando não há gerenciamento de riscos implantado na unidade auditada, os próprios auditores da CGU avaliam os riscos relacionados ao tema ou processo para subsidiar a priorização no planejamento.

A análise por grupo ressaltou algo importante: todos os atores do grupo de Colegiado consideram que, embora com necessidades de melhoria, há uma avaliação de riscos que baseia o planejamento da SFC. Já no grupo de coordenadores, esse julgamento não é unânime. Alguns coordenadores-gerais, inclusive, não consideram que o planejamento seja baseado em uma avaliação de riscos.

A análise da questão 4 pode refletir dois fatos:

- Algumas unidades da SFC não utilizam risco como insumo para priorização de seus trabalhos;
- Há um desnivelamento das opiniões entre os grupos, que pode ser produto de diferentes entendimentos, até mesmo entre coordenações e suas diretorias, sobre o método utilizado durante a definição do plano.

4.1.5 Questão 5: A SFC/CGU considera a opinião e as expectativas das unidades auditadas para construção do planejamento de auditoria

A construção do plano baseado em risco da unidade de auditoria deve considerar a opinião e as expectativas da alta administração, conselho e outras partes interessadas da unidade auditada (IIA, 2012). A questão 5 visa verificar, a partir da opinião dos grupos de coordenadores-gerais e de colegiado, se as expectativas dos órgãos auditados servem como insumo para a construção do planejamento da SFC/CGU. A consolidação das respostas à questão 5 é demonstrada na tabela 6.

Tabela 6: Consolidação das respostas à afirmação “A SFC/CGU considera a opinião e as expectativas das unidades auditadas para construção do planejamento de auditoria”.

Grupo	1 - Discordo Totalmente		2 - Discordo Parcialmente		3 - Não tenho conhecimento		4 - Concordo parcialmente		5 - Concordo Totalmente	
	Qtd	%	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%
Colegiado	1	20%	2	40%	--	--	2	40%	--	--
Coordenadores-Gerais	3	18%	5	29%	--	--	6	35%	3	18%
Conjunto dos respondentes	4	18%	7	32%	--	--	8	36%	3	14%

Fonte: Elaboração própria.

De forma geral, não há um consenso entre os auditores sobre se a SFC considera ou não as expectativas das unidades auditadas na construção do seu planejamento. Metade dos respondentes concordam total ou parcialmente com a afirmação, enquanto a outra metade discorda.

Da parte dos coordenadores-gerais, há um pouco mais de pessoas que concordam com a afirmação da questão 5; já por parte do colegiado, há um número maior de atores que tendem a discordar da afirmação.

Ressalta-se a opinião dos 18% dos coordenadores entrevistados que concordam plenamente que as expectativas e a opinião dos gestores são ponderadas ao planejar os trabalhos de auditoria da SFC. Provavelmente, na prática, essas coordenações possuem uma relação de proximidade com suas unidades auditadas.

4.1.6 Questão 6: A SFC/CGU revisa seu planejamento sempre que há mudanças nos negócios, riscos, sistemas e controles da unidade auditada

O IIA (2012) afirma que o executivo chefe deve revisar e ajustar o plano conforme necessário, em resposta às mudanças do negócio, riscos, operações, programas, sistemas e controles da organização. Dessa forma, a questão 6 objetivou avaliar se essa diretriz é estabelecida na SFC/CGU como mecanismo de revisão de seu planejamento. As respostas à questão 6 são mostradas na tabela 7.

Tabela 7: Consolidação das respostas à afirmação “A SFC/CGU revisa seu planejamento sempre que há mudanças nos negócios, riscos, sistemas e controles da unidade auditada”.

Grupo	1 - Discordo Totalmente		2 - Discordo Parcialmente		3 - Não tenho conhecimento		4 - Concordo parcialmente		5 - Concordo Totalmente	
	Qtd	%	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%
Colegiado	1	20%	2	40%	--	--	2	40%	--	--
Coordenadores-Gerais	2	12%	5	29%	1	6%	7	41%	2	12%
Conjunto dos respondentes	3	14%	7	32%	1	5%	9	40%	2	9%

Fonte: Elaboração própria.

De forma geral, a diferença é mínima entre os atores que concordam e discordam que a SFC/CGU revisa seu planejamento sempre que há mudanças no contexto da unidade auditada que impactem a avaliação de riscos.

Quando a análise é feita sobre os resultados por grupo, o cenário muda. A maioria dos atores que compõem o grupo do Colegiado entende que, de forma geral, não há essa revisão – ou, se existem, são feitas de forma pontual – no planejamento tático-operacional da SFC/CGU. A maior parte dos coordenadores-gerais possui opinião diferente da maioria dos participantes do grupo do colegiado. Muitos entendem que as mudanças da unidade auditada provocam uma revisão do planejamento, mesmo que essa situação necessite de melhorias.

Da mesma forma que nas questões 1 e 2, houve coordenadores que optaram por não responder, por considerarem não ter conhecimento suficiente do processo.

4.1.7 Questão 7: A construção do planejamento da SFC/CGU considera resultados de trabalhos anteriores

Segundo o IIA (2012), a atividade de auditoria interna reúne informações para apoiar a avaliação acerca do gerenciamento de riscos da unidade auditada por meio de múltiplos trabalhos de auditoria. O resultado destes trabalhos proporciona uma compreensão dos processos de gerenciamento de riscos das organizações e sua eficácia. Esses resultados devem servir de insumo para a priorização de trabalhos e planejamento de novos trabalhos.

A questão 7 visou avaliar, a partir da opinião dos atores da SFC/CGU, se a etapa de planejamento da SFC/CGU considera os resultados de trabalhos anteriores, que evita o retrabalho e permite uma priorização a partir de uma base atualizada de informações sobre o gerenciamento de riscos dos órgãos. A tabela 8 traz a consolidação dos resultados das entrevistas, por grupo.

Tabela 8: Consolidação das respostas à afirmação “A construção do planejamento da SFC/CGU considera resultados de trabalhos anteriores”.

Grupo	1 - Discordo Totalmente		2 - Discordo Parcialmente		3 - Não tenho conhecimento		4 - Concordo parcialmente		5 - Concordo Totalmente	
	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%
Colegiado	--	--	--	--	--	--	2	40%	3	60%
Coordenadores-Gerais	--	--	--	--	--	--	11	65%	6	35%
Conjunto dos respondentes	--	--	--	--	--	--	13	59%	9	41%

Fonte: Elaboração própria.

Há um maior alinhamento de entendimento sobre o que considera a questão 7. Segundo os resultados das entrevistas, todos os participantes, independente do grupo a que pertençam, entendem que há retroalimentação dos resultados de trabalhos anteriores da SFC/CGU, e esses são considerados quando há uma nova etapa de planejamento tático-operacional. De forma geral, a maioria afirmou que são necessárias melhorias. Somente quando se analisam as opiniões dos diretores de forma segregada, verifica-se que a maioria deles entende que essa retroalimentação é padrão e correta.

4.1.8. Questão 8: A construção do planejamento da SFC/CGU considera os trabalhos realizados pelos órgãos parceiros (unidades de auditoria interna singulares e Tribunais de Contas)

Segundo o item 2050 – Coordenação – do IIA (2012), o executivo chefe de auditoria deveria compartilhar informações e coordenar atividades com outros prestadores internos e externos de serviços de avaliação (*assurance*) e consultoria para assegurar que a cobertura apropriada e a minimização da duplicação de esforços. Assim, os resultados dos trabalhos desses outros agentes devem ser considerados na elaboração do plano baseado em risco da auditoria.

A tabela 9 mostra os resultados, consolidados por grupo, com o nível de concordância sobre se a SFC/CGU considera os resultados de avaliações realizadas por órgãos de auditoria parceiros na elaboração do planejamento tático-operacional.

Tabela 9: Consolidação das respostas à afirmação “A construção do planejamento da SFC/CGU considera os trabalhos realizados pelos órgãos parceiros (unidades de auditoria interna singulares e Tribunais de Contas)”.

Grupo	1 - Discordo Totalmente		2 - Discordo Parcialmente		3 - Não tenho conhecimento		4 - Concordo parcialmente		5 - Concordo Totalmente	
	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%
Colegiado	--	--	--	--	--	--	5	100%	--	--
Coordenadores-Gerais	--	--	4	23%	--	--	10	59%	3	18%
Conjunto dos respondentes	--	--	4	18%	--	--	15	68%	9	14%

Fonte: Elaboração própria.

De forma geral, a maioria concorda que os resultados dos trabalhos de auditoria de órgãos parceiros da SFC/CGU são ponderados quando há um novo planejamento tático-operacional. Segundo alguns dos respondentes, isso é importante para evitar o retrabalho de avaliações de áreas ou processos do Poder Executivo Federal.

A análise por grupo já mostra que há um desalinhamento entre os grupos. Todos os diretores e secretários concordam que os trabalhos de auditorias de órgãos parceiros, principalmente Tribunal de Contas da União, Ciset e unidades de auditoria interna, são considerados quando há início um novo planejamento da SFC, embora necessite de aperfeiçoamento.

Do lado dos coordenadores, entretanto, não há consenso. Há aqueles que entendem,

inclusive, que esses resultados são considerados de forma pontual.

4.2 Resultados e Análises das Questões Abertas

Para as questões do tipo fechadas, foram mapeadas as principais dificuldades encontradas (questão 9) e sugestões de oportunidades de melhoria (questão 10) para a etapa de planejamento tático-operacional da SFC. Essa análise não segregou as respostas por grupo. As dificuldades e sugestões foram consolidadas e categorizadas nas perspectivas “Processo organizacional”, “Recurso” ou “Gestores”.

4.2.1 Principais Dificuldades

O objetivo da questão 9 foi identificar as principais dificuldades encontradas pelos agentes que atuam na construção do planejamento tático-operacional da SFC/CGU. O levantamento dessas dificuldades permite identificar os pontos de falha da etapa e subsidiar a sugestão de melhorias. A tabela 10 mostra a consolidação dessas dificuldades, por categoria.

Tabela 10: Principais dificuldades apontadas pelos respondentes

Perspectiva	Dificuldades apontadas	Por item	
		Qtd	%
Processo organizacional	Falta de padronização na construção do planejamento tático-operacional da SFC	10	24%
	Cultura organizacional imatura para a etapa de planejamento	2	5%
	Plano Tático com periodicidade muito curta – 1 ano	1	2%
Recursos	Carência de auditores em número ou capacitação suficientes para construção do planejamento baseado em risco	7	17%
	Dificuldades com a ferramenta utilizada para gerir o plano tático-operacional, principalmente no que se refere à consolidação de dados e análise de riscos.	6	14%
	Tempo insuficiente para construção do planejamento	5	12%
	Diversidade e complexidade das Unidades Auditadas que possibilitem mapear todo o universo auditável da CGU	4	9%
	Deficiência na gestão do conhecimento, baixa retroalimentação de trabalhos anteriores;	2	5%

	Constantes contingenciamentos orçamentários na CGU	1	2%
Gestores	Baixa maturidade dos órgãos e entidades em planejamento estratégico e avaliação de riscos	4	9%
		42	100%

Fonte: Elaboração própria.

Após a consolidação das respostas da questão 9, foram verificadas 42 diferentes dificuldades descritas pelos 22 entrevistados. A perspectiva Recursos obteve o maior número de apontamentos, totalizando o número de 25 dificuldades, mostrando que a escassez de recursos é o grande dificultador para a atuação da SFC/CGU. A perspectiva “Gestores” teve quatro dificuldades relacionadas.

Quando as dificuldades são analisadas isoladamente, constata-se que a “falta de padronização na construção do planejamento tático-operacional da SFC” foi a que obteve o maior número de registros, seguida da “carência de auditores em número ou capacitação suficientes para construção do planejamento baseado em risco.”

A conclusão dos auditores quanto à falta de padronização corrobora com o que foi apontado nas questões abertas do questionário: há necessidade de definição de diretrizes para que a etapa de planejamento seja padrão e formal em todas as coordenações e diretorias da SFC/CGU.

Embora a escassez de recursos orçamentários seja um problema para a atuação da CGU, esse fato foi o que obteve o menor número de votos dos participantes da pesquisa. Por outro lado, a escassez de recursos humanos capacitados foi a segunda maior dificuldade apontada. Reforça-se que, atualmente, a SFC/CGU conta com 389 auditores (Solicitação de Lei de Acesso à Informação nº 00075000266201735, disponível no Anexo E).

A única dificuldade apontada na categoria “Gestores” foi a “baixa maturidade dos órgãos e entidades em planejamento estratégico e avaliação de riscos”. Conforme tratado na seção 2.1 deste trabalho, auxiliar os órgãos na otimização de seus processos de trabalho, em especial relacionados à governança, gestão de riscos e controles internos, é função da auditoria interna. Dentre as vantagens do aumento dessa maturidade, está a construção do planejamento da própria auditoria interna: se houver um processo de gerenciamento de riscos maduro no órgão a ser auditado, a unidade de auditoria interna pode usar os resultados desse processo como subsídio para decidir quais áreas ou processos desse órgão serem avaliados ou verificar quais necessitam de apoio da consultoria.

Ainda na perspectiva “Recursos”, destaca-se a dificuldade com a ferramenta utilizada na construção do planejamento tático-operacional. Atualmente, a ferramenta utilizada tem como escopo principal a gestão de demandas e foi adaptada na SFC/CGU para auxiliar na construção do plano tático-operacional. Outra ferramenta é utilizada para a gestão do trabalho de auditoria, mas não há módulo de gestão de riscos do universo auditável nessa.

4.2.2 Principais Oportunidades de Melhorias

A pesquisa junto aos agentes que atuam diretamente na etapa de planejamento tático-operacional promove reflexões sobre como aperfeiçoar essa etapa no âmbito da SFC/CGU. A consolidação das respostas à questão 10 estão consolidadas na tabela 11, por categoria.

Tabela 11: Principais oportunidades de melhoria apontadas pelos respondentes

Perspectiva	Oportunidades de melhoria consolidadas	Por item	
		Qtd.	%
Processo Organizacional	Realizar capacitações para os auditores da SFC/CGU considerando as normas internacionais de auditoria	6	15%
	Aumentar o período de planejamento, principalmente no que se refere ao estudo do Universo Auditável (plano tático) tanto para a participação das Coordenações quanto das Unidades Regionais	5	12%
	Estabelecer metodologia padrão que contemple a avaliação de riscos na realização do planejamento dos trabalhos, em seus diversos níveis.	3	8%
	Definição de padrão/diretrizes pela alta direção da SFC/CGU para o planejamento	3	8%
	Retomar os possíveis papéis de	1	3%

trabalho permanentes com o enfoque em temas auditáveis e riscos associados, periodicamente realimentados como repositório de diagnósticos da CGU.

Reforçar as auditorias exploratórias de escopo amplo, objetivando a oxigenação de temas e avaliação preliminar dos riscos. 1 3%

Investir mais tempo/recursos para mapeamento de riscos da Unidade Auditada 1 3%

Usar *mentoring* para propagação de boas práticas. 1 3%

Deslocar o período planejado, fugindo do ano civil. Para quando for elaborado, já se saber o orçamento para o período. 1 3%

Avaliar a execução do planejamento do ano anterior para coletar insumo para o novo planejamento 1 3%

Fomentar a parceria com outros órgãos de controle (rede de controle) para troca de experiências e redução de sobreposição de trabalhos 1 3%

Integrar melhor o planejamento entre as diversas áreas da CGU (demais Secretarias e Unidades Regionais), inclusive para equilíbrio da capacidade operacional 1 3%

Instituir a gestão do 1 3%

	conhecimento, que permita melhor conhecimento das <i>expertises</i> , e a divulgação de boas práticas.		
	Implantar mudanças (melhorias) na etapa de planejamento apenas após estudos das novas metodologias / instrumentos, em vez de se descontinuar os métodos anteriores para só então buscar as melhorias necessárias	1	3%
Recurso	Usar uma ferramenta tecnológica que auxilie no gerenciamento do Universo Auditável, na avaliação de riscos e na gestão dos recursos da SFC/CGU e que permita o levantamento de informações gerenciais sobre os planejamentos da SFC/CGU	8	20%
Gestores	Envolver mais os gestores na etapa de planejamento tático-operacional da SFC/CGU.	3	8%
		38	100%

Fonte: Elaboração própria.

A consolidação de todas as sugestões apontadas pelos 22 entrevistados resultou em 38 consolidadas. Dessas 38, 27 estão relacionadas à perspectiva “Processo Organizacional”, oito à perspectiva “Recurso” e três à perspectiva “Gestores”.

A sugestão que obteve o maior número de registros foi “usar uma ferramenta tecnológica que auxilie no gerenciamento do Universo Auditável, na avaliação de riscos e na gestão dos recursos da SFC/CGU e que permita o levantamento de informações gerenciais sobre os planejamentos da SFC/CGU”. Essa oportunidade de melhoria está relacionada à dificuldade com a atual ferramenta utilizada na construção do planejamento tático-operacional da SFC/CGU, já apontada pelos auditores na questão 9.

A segunda sugestão com o maior número de registros está relacionada à capacitação dos

auditores da SFC com relação às normas internacionais de auditoria. Capacitar os auditores é uma importante iniciativa para definição das diretrizes e padronização de atuações na SFC/CGU. Essa sugestão está alinhada ao que define o IIA (2012), quando define, no item 1210 – Proficiência – que os auditores devem possuir o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais, que devem ser obtidas por meio de certificações e qualificações profissionais apropriadas. Além disso, devem buscar desenvolver-se continuamente (item 1230 do IPPF/IIA).

Assim como na questão 9, na questão 10 houve apenas uma sugestão relacionada à perspectiva “Gestores”, que obteve três votos: “envolver mais os gestores na etapa de planejamento tático-operacional da SFC/CGU”. Isso demonstra que, mesmo que contasse com recursos suficientes e um processo organizacional de planejamento bem definido, a SFC/CGU necessitaria de uma maior aproximação com os órgãos que audita. Essa sugestão está alinhada ao que define o IIA (2012), que define que as expectativas e informações da alta administração, do conselho e das outras partes interessadas devem ser levadas em consideração na construção do planejamento da unidade de auditoria. O resultado da questão 5 do questionário – “a SFC/CGU considera a opinião e as expectativas das unidades auditadas para construção do planejamento de auditoria” – mostrou que não há consenso entre os atores participantes da pesquisa sobre essa participação dos gestores na elaboração do planejamento da SFC/CGU.

4.2.3 Análise dos Resultados das Questões 9 e 10

Conforme citado, verificou-se que a maioria das dificuldades apontadas na questão 9 do questionário estão relacionadas à perspectiva “Recurso”. Por outro lado, o maior número de oportunidades de melhoria (questão 10) propostas pelos entrevistados estão na perspectiva “Processo organizacional”.

Conclui-se que as relações entre dificuldades e recursos disponíveis e sugestões e processo organizacional podem estar relacionadas à capacidade de reversão. Uma mudança relacionada ao processo organizacional pode ser mais viável, uma vez que, de forma geral, depende de decisões da própria SFC/CGU, e, inclusive, do próprio agente que participou da pesquisa

Já a provisão de recursos depende de decisões que, muitas vezes, estão fora do alcance

dos gestores da SFC/CGU, como as decisões sobre o orçamento ou alocação de auditores entre as áreas do Ministério.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O objetivo deste trabalho foi identificar o grau de alinhamento do planejamento tático-operacional da SFC/CGU às diretrizes definidas nas normas internacionais de auditoria interna para a construção de um plano baseado em risco. Esse alinhamento foi mapeado a partir das percepções de atores (secretários, diretores e coordenadores) que participam da elaboração do plano na Secretaria.

A pesquisa mostrou que cabe à auditoria interna o papel de fomentar e auxiliar as unidades auditadas na implantação de suas estruturas de governança, controles internos e gestão de riscos, seja por meio de avaliações ou consultoria.

No caso do Poder Executivo Federal, essa é uma das funções exercidas pela Secretaria Federal de Controle Interno do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (SFC/CGU). Esse papel da SFC é reforçado quando se analisam os cenários identificados, por exemplo, nos levantamentos realizados pelo Tribunal de Contas da União em 2014, que identificaram a baixa maturidade dos órgãos da administração pública federal em gerenciamento de riscos.

As normas internacionais de auditoria interna trazem diretrizes para a elaboração do plano de auditoria. A principal delas é de que o plano deve conter os processos que foram priorizados para avaliação por meio de uma avaliação de riscos. Essa priorização é necessária principalmente para concentrar esforços e recursos da unidade de auditoria interna nas avaliação de processos considerados mais críticos.

Após análise das entrevistas com os atores da SFC/CGU, conclui-se que não há um padrão na construção do planejamento tático-operacional. Mesmo em áreas da mesma diretoria, verificou-se que há diferentes níveis de maturidade no processo. Além disso, muitos atores não conheciam ou tinham dificuldades de entender algumas diretrizes trazidas pelas normas de auditoria interna.

Os principais pontos de divergência entre a prática e as normas internacionais estão relacionados ao mapeamento do universo auditável e ao padrão de avaliação dos riscos dos processos dos órgãos. A questão 4 ressalta isso quando mostra que todos os atores que compõem o grupo “colegiado” entendem que, quando não há gerenciamento de riscos nos órgãos, o planejamento é baseado em uma avaliação feita pelos auditores, mas há desequilíbrio nesse entendimento quando são verificadas as percepções dos coordenadores-

gerais, ao ponto de 19% desses discordarem totalmente dessa afirmação.

Concernente aos trabalhos da própria SFC/CGU e de órgãos parceiros para o planejamento, de modo geral, os atores entendem que há retroalimentação dos resultados desses trabalhos que subsidia as decisões de quais trabalhos serão aprovados no planejamento.

No levantamento das principais dificuldades enfrentadas nesse processo, constatou-se que a ausência de recursos (principalmente financeiros, auditores e tempo) é o que mais impacta o planejamento. Por outro lado, as principais oportunidades de melhoria estão relacionadas a melhorias do processo organizacional, alcançadas principalmente pelo estabelecimento de diretrizes específicas para o cenário da SFC/CGU para a elaboração do plano baseado em risco e, a partir dessas diretrizes, pela capacitação de seus auditores.

Finalmente, é possível sugerir algumas ações e destacar outras, a partir daquelas apontadas pelos participantes da pesquisa, no âmbito da SFC/CGU para aperfeiçoar a etapa de construção do planejamento tático-operacional e aumentar a aderência desse processo às normas de auditoria interna.

Uma importante ação pode ser a realização de *benchmarks* com outras unidades de auditoria interna que possuem um maior grau de maturidade no planejamento, para identificação de boas práticas que são desenvolvidas nessa etapa, principalmente no que se refere ao mapeamento de universo auditável. Sugere-se também a capacitação dos auditores da SFC/CGU em avaliação de riscos e construção de plano baseado em risco, a partir de diretrizes definidas para o contexto da SFC/CGU.

Dentre outras necessidades apontadas durante a pesquisa, destacou-se a de recurso tecnológico que apoie a construção de planejamento da SFC/CGU. Essa necessidade pode ser suprida por meio de desenvolvimento ou aquisição de uma ferramenta tecnológica cujos requisitos funcionais estejam alinhados ao que definem as normas internacionais de auditoria interna.

Algumas limitações impactaram a realização desta pesquisa, como o fato de não ter sido possível entrevistar os Superintendentes da CGU nos Estados, que também atuam na elaboração do planejamento operacional da SFC/CGU. Também não foi possível coletar as percepções de todos os coordenadores-gerais e diretores do órgão central da CGU (foram entrevistados dezessete do total de 28 coordenadores, e três do total de sete diretores, além do secretário federal de controle interno e do secretário federal de controle interno-adjunto). Outra limitação encontrada é inerente à natureza ao formato qualitativo da pesquisa, que

aumenta o risco de conclusões subjetivas por parte do pesquisador.

Para agregar maior valor a essa análise do alinhamento entre a etapa de planejamento da SFC/CGU e as normas internacionais de auditoria interna, propõe-se uma futura pesquisa junto aos demais atores do planejamento (como os Superintendentes da CGU nos Estados) e aos gestores dos órgãos auditados pela CGU, para que esses tenham a oportunidade de avaliar o impacto em seus processos organizacionais da priorização dos trabalhos da SFC/CGU a partir de riscos. Considera-se também futura proposição de níveis de maturidade na elaboração do plano baseado em risco da auditoria interna, permitindo avaliar em qual desses níveis a SFC/CGU se encontra.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR ISO 31000 - Gestão de riscos — Princípios e diretrizes**. 30 de dezembro de 2009.

AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE. *Annual Audit Work Program*, Disponível em <https://www.anao.gov.au/work-program/introduction>. Acesso em abril de 2017.

BARALDI, Paulo. **Gerenciamento de riscos empresariais: a gestão de oportunidades, a avaliação de riscos e a criação de controles internos nas decisões empresariais**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

BRASIL. **Lei nº 10180, de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, 2001.

BRASIL. **Lei nº 10683, de 28 de maio de 2003**. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Brasília, 2003.

BRASIL. **Lei nº 13341, de 29 de setembro de 2016**. Altera as Leis nos 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e 11.890, de 24 de dezembro de 2008, e revoga a Medida Provisória no 717, de 16 de março de 2016. Brasília, 2016.

BRASIL. **Decreto nº 8910, de 22 de novembro de 2016**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União - CGU, remaneja cargos em comissão e funções de confiança e substitui cargos em comissão do Grupo Direção e Assessoramento Superiores - DAS por Funções Comissionadas do Poder Executivo - FCPE. Brasília, 2016.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. *Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary*. Maio de 2013.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. *Enterprise Risk Management – Integrated framework*. 2007.

COSTA, F. J.; SILVA JUNIOR. S. D.; **Mensuração e Escalas de Verificação: uma Análise Comparativa das Escalas de Likert e *Phrase Completion***. Revista Brasileira de Pesquisas de Marketing, Opinião e Mídia. Junho, 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HUBBARD, D.W.; ***The Failure of Risk Management: Why It's Broken and How to Fix It***. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons. 2009.

INTERNAL AUDIT SERVICE. ***Strategic Plan 2016-2020***. Internal Audit Service. Março de 2016. Disponível em https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/strategic-plan-2016-2020-dg-ias_march2016_en.pdf. Acesso em fevereiro de 2017.

INTERNAL AUDIT SERVICE. ***Internal Audit Service – How we work***. Disponível em https://ec.europa.eu/info/departments/internal-audit-service/how-we-work_en. Acesso em abril de 2017.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. ***Good Governance in the Public Sector***. Julho de 2014. Disponível em <http://html5.epaperflip.com/?docid=7b1af6f6-7ad3-447f-93d7-a56001027e5e#page=1>. Acesso em Janeiro de 2017.

KISSLER, L; HEIDEMANN, F.G. **Governança Pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade?**. Revista de Administração Pública. v.40, n.3, maio/junho. 2006.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Instrução Normativa nº 1, de 6 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Secretaria Federal de Controle Interno. Brasília, 2001.

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA, FISCALIZAÇÃO E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Instrução Normativa nº 24, de 17 de novembro de 2015**. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), os trabalhos de auditoria realizados pelas unidades de auditoria interna e o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT) e dá outras providências. Brasília. Novembro de 2015.

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA, FISCALIZAÇÃO E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Portal da Transparência do Governo Federal**. Disponível em <http://www.portaldatransparencia.gov.br/>. Acesso em novembro de 2016.

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA, FISCALIZAÇÃO E CONTROLADORIA-GERAL

DA UNIÃO. **Solicitação de Lei de Acesso à Informação. Protocolo 00075000266201735.** Pedido em 9 de março de 2016. Resposta em 29 de março de 2016.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, DESENVOLVIMENTO E GESTÃO. **Projeto de Desenvolvimento do Guia de Orientação para o Gerenciamento de Riscos.** Versão 1.0. Brasília. 01 de março de 2013.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, DESENVOLVIMENTO E GESTÃO E MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA, FISCALIZAÇÃO E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 1 de maio de 2016.** Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília, 2016.

REINO UNIDO. *Risk: Improving government's capability to handle risk and uncertainty.* Summary Report. Novembro de 2002. Disponível em <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.cabinetoffice.gov.uk/media/cabinetoffice/strategy/assets/su%20risk%20summary.pdf>. Acesso em fevereiro de 2017.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *Annual internal audit coverage plans.* 19 de outubro de 2015. Disponível em <https://www.iaa.org.uk/resources/managing-internal-audit/how-to-prepare-annual-internal-audit-coverage-plans/?downloadPdf=true>. Acesso em outubro de 2016.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Declaração de Posicionamento do IIA: O papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos.** Janeiro de 2009. Disponível em http://www.iiabrasil.org.br/new/download/ar/IPPF_DP_Papel_%20AI%20_GRC_01.09.pdf. Acesso em janeiro de 2017.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Declaração de Posicionamento do IIA: As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles.** Janeiro de 2013. Disponível em [http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/As tres linhas de defesa Declaracao de Posicionamento2_opt.pdf](http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/As_tres_linhas_de_defesa_Declaracao_de_Posicionamento2_opt.pdf). Acesso em dezembro de 2016.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.** Flórida, EUA, 2012. Disponível em <https://www.google.com.br/search?q=Normas+Internacionais+para+a+Pr%C3%A1tica+Profissional+de+Auditoria+Interna&oq=Normas+Internacionais+para+a+Pr%C3%A1tica+Profissional+de+Auditoria+Interna&aqs=chrome..69i57.304j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8>.

Acesso em outubro de 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Acórdão nº 1.273/2015-Plenário**. Ministro Augusto Nardes. 26 de agosto de 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial Básico de Governança**. 2ª Edição. Brasília, 2014. Disponível em <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?inline=1&fileId=8A8182A24F0A728E014F0B34D331418D>. 2014.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Gestão de Riscos - Levantamento de Governança Pública**. Brasília, 2014. Disponível em file:///C:/Users/priscilaef/Downloads/Informativo_Gest_o%20de%20Riscos.pdf. Acesso em Novembro de 2016.

U.S. GOVERNMENT ACCOUNTABILTY OFFICER. **About GAO**. Disponível em <http://www.gao.gov/about/index.html>. Acesso em 9 de março de 2017.

U.S. GOVERNMENT ACCOUNTABILTY OFFICER. **Fiscal Year 2017 Performance Plan**. Disponível em <http://www.gao.gov/assets/680/677600.pdf>. Acesso em 9 de março de 2017.

APÊNDICES

Apêndice A – Questionário Aplicado na Pesquisa

1. A SFC/CGU conhece seu Universo Auditável.

(1) Discordo totalmente	(4) Concordo parcialmente
(2) Discordo parcialmente	(5) Totalmente de acordo
(3) Não tenho conhecimento	

2. A SFC/CGU revisa seu Universo Auditável a cada início do processo de planejamento.

(1) Discordo totalmente	(4) Concordo parcialmente
(2) Discordo parcialmente	(5) Totalmente de acordo
(3) Não tenho conhecimento	

3. O planejamento da SFC/CGU considera a estrutura de gerenciamento de riscos da Unidade Auditada.

(1) Discordo totalmente	(4) Concordo parcialmente
(2) Discordo parcialmente	(5) Totalmente de acordo
(3) Não tenho conhecimento	

4. Caso a Unidade Auditada não possua um gerenciamento de riscos, a SFC/CGU constrói seu planejamento a partir de uma avaliação de riscos realizada pelos seus auditores.

(1) Discordo totalmente	(4) Concordo parcialmente
(2) Discordo parcialmente	(5) Totalmente de acordo
(3) Não tenho conhecimento	

5. A SFC/CGU considera a opinião e as expectativas das Unidades Auditadas para construção do planejamento de auditoria.

(1) Discordo totalmente	(4) Concordo parcialmente
-------------------------	---------------------------

(2) Discordo parcialmente	(5) Totalmente de acordo
(3) Não tenho conhecimento	

6. A SFC/CGU revisa seu planejamento sempre que há mudanças nos negócios, riscos, sistemas e controles da Unidade Auditada.

(1) Discordo totalmente	(4) Concordo parcialmente
(2) Discordo parcialmente	(5) Totalmente de acordo
(3) Não tenho conhecimento	

7. A construção do planejamento da SFC/CGU considera resultados de trabalhos anteriores.

(1) Discordo totalmente	(4) Concordo parcialmente
(2) Discordo parcialmente	(5) Totalmente de acordo
(3) Não tenho conhecimento	

8. A construção do planejamento da SFC/CGU considera os trabalhos realizados pelos órgãos parceiros (unidades de auditoria interna singulares e Tribunais de Contas).

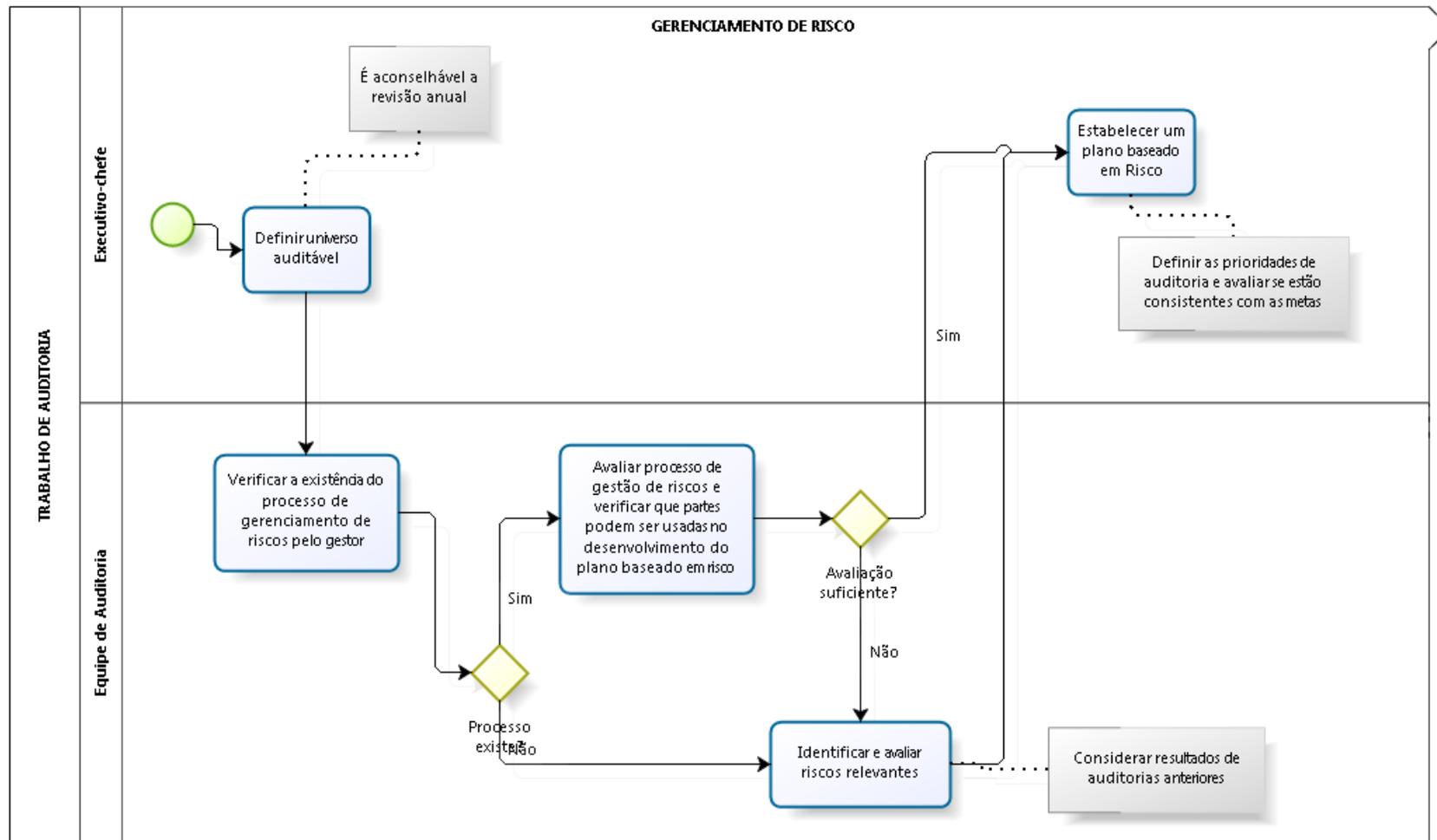
(1) Discordo totalmente	(4) Concordo parcialmente
(2) Discordo parcialmente	(5) Totalmente de acordo
(3) Não tenho conhecimento	

9. Quais dificuldades / limitações você encontra na elaboração do planejamento tático-operacional da SFC/CGU?

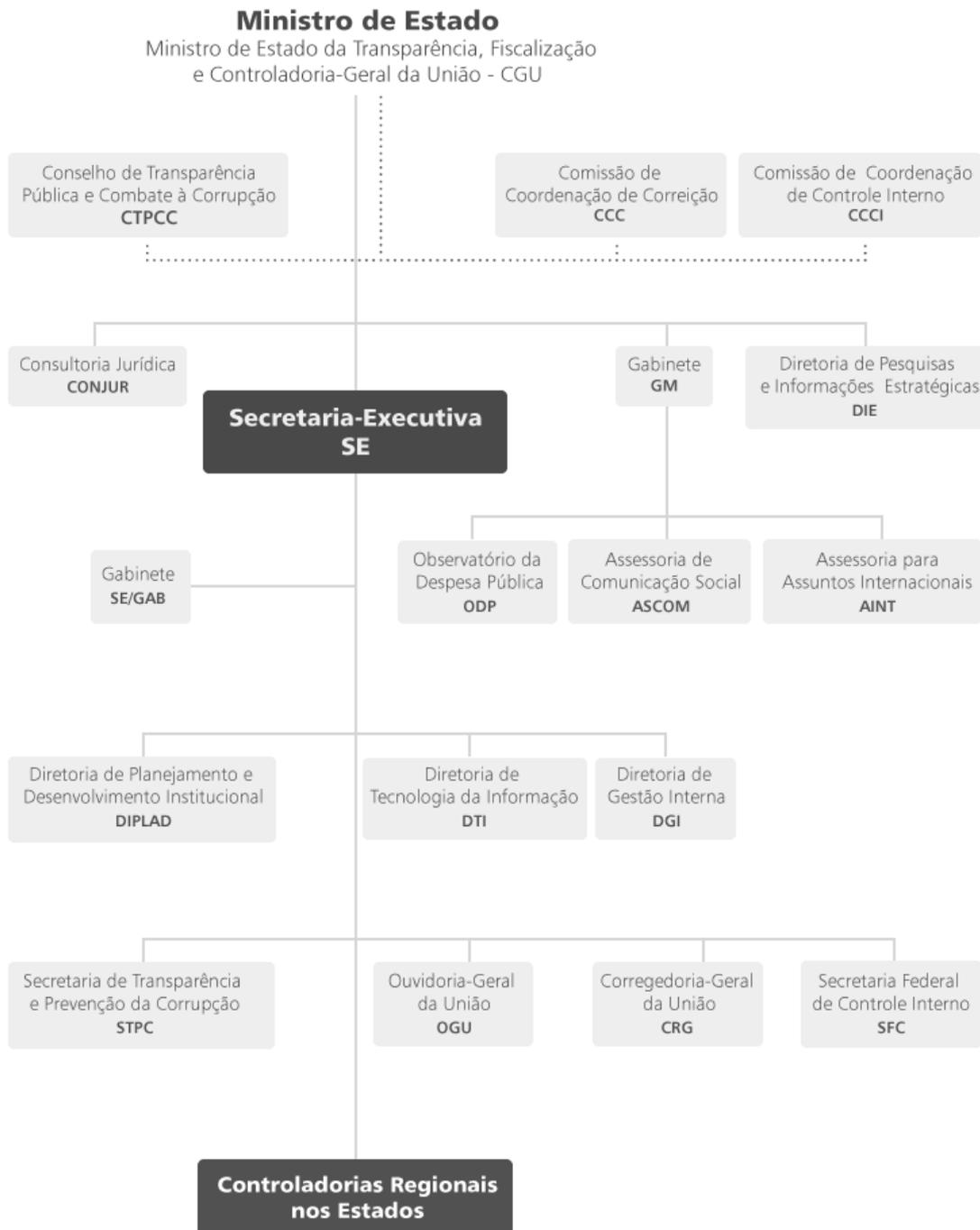
10. Quais oportunidades de melhoria você sugere para o aperfeiçoamento do processo de planejamento da SFC/CGU?

ANEXOS

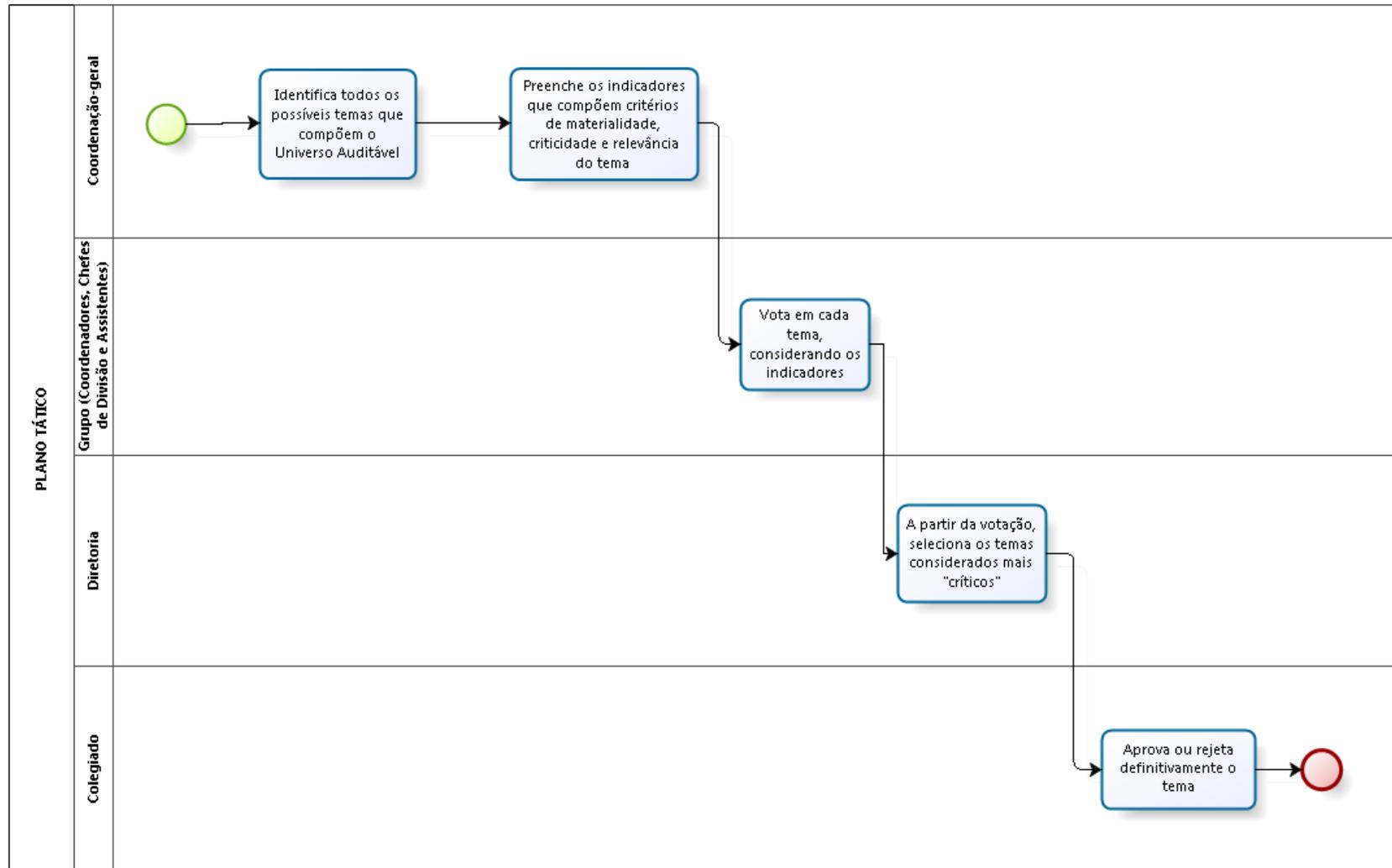
Anexo A – Construção do Plano de Auditoria baseado em Risco, segundo o Instituto de Auditores Internos



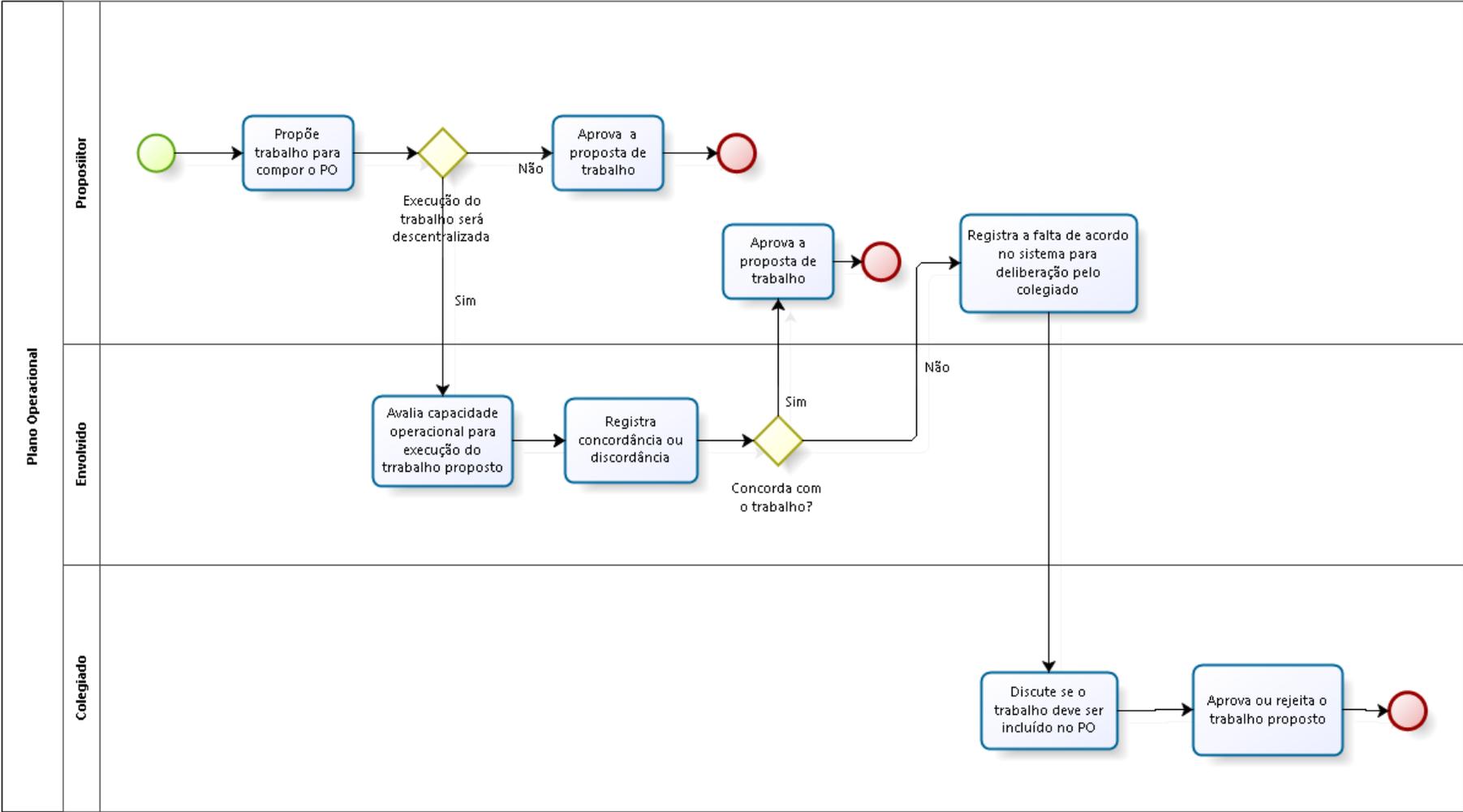
Anexo B – Organograma da CGU



Anexo C – Elaboração do Planejamento Tático da SFC/CGU



Anexo D – Elaboração do Planejamento Operacional da SFC/CGU



Anexo E – Resposta de Lei de Acesso à Informação



**MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA, FISCALIZAÇÃO E
CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO
SECRETARIA-EXECUTIVA
DIRETORIA DE GESTÃO INTERNA**

RESPOSTA A PEDIDO DE INFORMAÇÃO – LEI 12.527/2011

PROCESSO Nº 00075.000266/2017-35

Sra. Priscila Escórcio de França Diniz,

Refiro-me a sua solicitação de informação protocolada via Serviço de Informações ao Cidadão da CGU - SIC/CGU sob o nº 00075.000266/2017-35, para informar a V. S^a o que se segue:

A Secretaria Federal de Controle Interno conta com 389 servidores ocupantes do cargo de Auditor Federal de Finanças e Controle.

As Regionais contam com 841 Auditores Federais de Finanças e Controle, distribuídos da seguinte forma:

REGIONAIS	
UNIDADE	AFC
CGU/AC	11
CGU/AL	16
CGU/AM	16
CGU/AP	6
CGU/BA	48
CGU/CE	48
CGU/ES	28
CGU/GO	42
CGU/MA	31
CGU/MG	67
CGU/MS	26
CGU/MT	17
CGU/PA	33
CGU/PB	27
CGU/PE	42
CGU/PI	20
CGU/PR	42
CGU/RJ	94
CGU/RN	31
CGU/RO	8
CGU/RR	11
CGU/RS	48
CGU/SC	38
CGU/SE	28
CGU/SP	54
CGU/TO	9
TOTAL UNIDADES REGIONAIS	841

Atenciosamente,

DIRETORIA DE GESTÃO INTERNA
SECRETARIA-EXECUTIVA
MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA, FISCALIZAÇÃO
E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO

Área responsável pela resposta: Diretoria de Gestão Interna

Autoridade a ser direcionado eventual recurso de 1ª instância: Secretário-Executivo do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União.

Prazo para interposição do recurso de 1ª instância: 10 dias.