

A importância da Gestão de Riscos e da Auditoria na Administração Pública.

JEFERSON JESUS DE ARAGÃO

Universidade Federal da Bahia

Resumo

A preocupação básica deste estudo é refletir sobre o papel da Auditoria e da Gestão de Riscos na Administração Pública, demonstrando que o acompanhamento das ações governamentais e o monitoramento dos processos administrativos são imprescindíveis para o progresso da gestão pública. Este artigo tem como objetivo analisar a importância da Auditoria como ferramenta institucional de controle e como esta se relaciona com a moderna Administração Pública Gerencial, introduzindo os conceitos de Gestão de Riscos e seu diálogo com a Gestão do Estado. Estabeleceu-se como ponto de partida que diante da indisponibilidade dos bens públicos frente aqueles que os administram, o estado deve proteger seu patrimônio através de mecanismos e ferramentas que visem garantir o respeito aos normativos e objetivos constitucionais da Administração Pública. Realizou-se uma pesquisa bibliográfica considerando as contribuições de autores como ATTIE (2011), DAMODARAN (2009) e CROUHY (2008), buscando compreender de que forma a Auditoria e a Gestão de Riscos se comportam quando são aplicadas no cenário do setor público, bem como artigos, dissertações e normativos institucionais de órgãos de controle e instituições renomadas. Os conceitos e premissas consagradas na literatura foram discutidas e analisadas pelo autor, tentando-se demonstrar como tais abordagens teóricas podem ser aplicadas no gerenciamento estatal, e como as instituições de controle como o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria Geral da União (CGU) desempenham um papel fundamental na implementação dessas políticas. Concluiu-se que tanto a Auditoria como a Gestão de Riscos têm um elevado grau de importância no controle administrativo, auxiliando os entes políticos e toda sua estrutura administrativa a implementar políticas públicas de qualidade, pautadas nos pilares de economicidade, efetividade e eficiência.

Palavras chave: Palavras-chave, Palavras-chave, Palavras-chave.

Introdução

O presente trabalho tem como objetivo discorrer sobre a importância da Gestão de Riscos e da Auditoria nas Instituições que compõem o setor público, visando principalmente as que de forma direta ou indireta administram o patrimônio do Estado. Importante destacar que o papel de uma auditoria não está preso apenas aos fatores contábeis e financeiros, estendendo seu raio de ação a todos os elementos que possam gerar dados para as demonstrações que serão utilizadas no parecer do auditor. No caso deste estudo, pretende-se focar no papel que uma auditoria tem no controle interno da Administração Pública, sob a luz da Gestão de Riscos, de forma a implementar uma política de gerenciamento de riscos e ameaças ao patrimônio estatal, de modo que o Poder Público possa, de forma cada vez mais eficiente, cumprir sua função que é zelar pelo interesse público, através de suas políticas e serviços prestados à sociedade.

Visando alcançar os objetivos propostos, utilizou-se como recurso metodológico a pesquisa bibliográfica, realizada a partir de uma análise circunstancial de materiais já publicados na literatura, sintetizando e confrontando as ideias e definições apresentadas nestes, bem como de artigos científicos e periódicos divulgados no meio eletrônico.

O texto final foi fundamentado nas ideias e concepções de autores já consagrados nos meios acadêmico e profissional como: Attie (2011), Damodaran (2009), Crouhy (2008) e Zanella Di Pietro (2017).

Quando se fala em Administração Pública, elenca-se todo o aparelhamento que forma a Máquina Pública. Tem-se a chamada administração direta, composta pelos próprios entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) bem como pelos órgãos que, destituídos de personalidade jurídica, são subordinados àqueles, formando então a chamada administração centralizada. Por outro lado, a administração indireta é composta pelas autarquias e fundações públicas que, criadas por lei, são entidades de direito público com o propósito de oferecer serviços típicos de Estado; bem como pelas empresas públicas e sociedades de economia mista, empresas estatais de direito privado, autorizadas por lei, que atuam em atividades não exclusivas do estado, mas que permitem que este possa participar dos diferentes setores essenciais à sociedade. As estruturas organizacionais da administração indireta possuem personalidade jurídica própria, não são subordinadas, mas vinculadas ao ente federativo que as criou e formam a chamada administração descentralizada.

Maria Zanella Di Pietro assim conceitua Administração Pública:

[...] em sentido objetivo, a Administração Pública abrange as atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas; corresponde à função administrativa, atribuída preferencialmente aos órgãos do Poder Executivo. (Di Pietro 2017, p.122)

Portanto, Administração Pública nada mais é que a reunião dos órgãos e entidades jurídicas que exercem a função administrativa, ou seja, são encarregados da execução da vontade do Estado, norteados pelo direcionamento dado pelo governo. É importante ressaltar que todo esse aparelhamento depende de agentes, isto é, pessoas físicas dotadas de todas as prerrogativas necessárias à execução das ações de gerenciamento do patrimônio público. Isso se deve ao fato do Estado, enquanto pessoa jurídica, é uma entidade abstrata, dependendo assim de intermediários que possam executar suas vontades. Reporta-se essas pessoas físicas por agentes públicos. Embora a manifestação estatal tenha seus alicerces pautados unicamente na legalidade e no interesse público, é notório que os administradores públicos, devido a sua condição humana, são passíveis de cometerem falhas, o que pode dificultar o alcance dos objetivos da própria Administração Pública. Desse modo, é preciso que existam barreiras à má gestão, sobretudo contra os atos temerários e evitados de vícios de legalidade e operacionalidade.

Auditoria

Para que as instituições possam alcançar seus objetivos, faz-se necessário que utilizem mecanismos de controle que possam, de forma clara, objetiva e congruente, proporcionar segurança nas operações e atividades desempenhadas por estas. Em especial, este trabalho tem como objetivo o controle na Administração Pública, que já encontra base principiológica na própria Constituição Federal, em seu artigo 37, caput, que trata da organização administrativa do Estado e diz que “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”. (BRASIL, 2019).

Percebe-se que, já na Carta Magna, a gestão pública deve obedecer, além de outros princípios, o da eficiência, que, de modo geral, é a capacidade de se realizar algo com o melhor rendimento e o mínimo de erros possíveis. Em se tratando da própria gerência do

Estado, ser eficiente pode significar, dentre outras coisas e de modo direto, o não desperdício dos recursos públicos, o que amplia as possibilidades de implementação de mais políticas públicas, direcionada às problemáticas específicas e urgentes e gerando assim mais atuações positivas do Estado na sociedade.

Uma das mais tradicionais e eficazes ferramentas de controle institucional é a Auditoria. No entender de Attie (2011, p.7), "A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado".

Embora não exista um denominador comum que determine com precisão a origem da Auditoria, tem-se registro que seu surgimento ocorreu na Inglaterra, no contexto da Revolução Industrial e nos primórdios do capitalismo, quando houve a necessidade de investir em avanços tecnológicos, desenvolver métodos de controle eficazes, de modo a reduzir custos e criar negócios competitivos e sólidos. De lá para cá ela foi evoluindo, acompanhando o desenvolvimento da sociedade e hoje utiliza em seus processos as mais variadas técnicas, inclusive modelagem matemática e algoritmos computacionais. A realização de um exame de auditoria, em especial a análise das demonstrações contábeis, expressa de forma fidedigna a situação financeira e patrimonial, as movimentações e mutações do patrimônio líquido da instituição, dentre outros demonstrativos e resultados. Uma auditoria precisa ser sustentada por total credibilidade, não permitindo que haja a menor dúvida sobre a honestidade e trabalho do auditor. Para que isso ocorra, a auditoria deve obediência aos seguintes princípios éticos: independência, integridade, eficiência e confidencialidade.

Quando esses conceitos são trazidos à luz do setor público, destaca-se que a Auditoria tem o papel de acompanhar as ações do governo e de outras entidades vinculadas ao Estado, que são responsáveis pela administração dos recursos públicos. Essa auditoria nada mais é que uma prestação de contas da gestão, do desempenho e da utilização dos recursos para a própria estrutura administrativa e para os que dependem dos serviços prestados pela administração desses recursos, que é o cidadão. A auditoria do setor público, de forma precípua, gera as condições apropriadas para o fortalecimento da expectativa de que as instituições públicas, os servidores, gestores e todo o corpo administrativo irão desempenhar suas atribuições e obrigações de modo eficiente, eficaz e efetivo, seguindo padrões éticos e morais, com a expertise necessária ao cumprimento das metas impostas e em conformidade com os normativos legais. De acordo com o Manual Técnico de Auditoria do Tribunal de Contas da União (TCU),

a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidência para determinar se a informação ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios estabelecidos. (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2013, p.3).

Portanto, a auditoria no setor público desenvolve um papel fundamental no controle administrativo, uma vez que fornece aos órgãos legislativos e técnicos, a todos os responsáveis pelas ações de governança bem como para o cidadão em geral, os dados e os pareceres capazes de avaliar as políticas, os programas e toda movimentação de gestão governamental. Em linhas gerais, são aplicáveis três tipos de auditoria no setor público: a financeira, a operacional e a de conformidade. A auditoria financeira se debruça sobre a comparação entre as informações financeiras informadas pela instituição e a capacidade estrutural que ela tem, seu potencial produtivo e a existência de um marco regulatório base. A auditoria operacional mensura se as atividades realizadas pelo Estado estão consoantes com princípios de eficiência, efetividade, eficácia e economicidade, e sua principal função é estabelecer possíveis medidas de aperfeiçoamento. Por fim, a auditoria de conformidade

examina se uma transação específica está de acordo com as regras que regulam a instituição, como leis, normas, instruções normativas e respeito ao orçamento, previamente definido. O controle na Administração Pública pode acontecer de duas formas diferentes: o controle interno e o controle externo. O primeiro pode ser definido, segundo a resolução nº 321/72 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), tendo como base a definição emitida em 1949 pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados - AICPA como sendo o

[...] plano de organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas. (CFC, 1972, p.2 apud AICPA)

No âmbito interno, esse controle é feito pela própria Administração, por cada órgão, entidade e setor, decorrente de sua autonomia administrativa e financeira. Já o controle externo é aquele realizado por órgão estranho à estrutura da instituição controlada. No Brasil, o controle externo é realizado pelo Poder Legislativo (controle parlamentar), auxiliado pelos Tribunal de Contas (controle técnico). Segundo Bergue (2010), controle é a função administrativa das instituições públicas que consiste em comparar os resultados alcançados em relação ao que foi planejado e propor maneiras de melhorar o desempenho de uma organização. Sendo assim, visando a garantia de que a Administração Pública possa desempenhar suas funções de gerenciamento do patrimônio do estado, ela deve adotar e implementar em sua gestão formas de controle que assegurem o alcance de sua missão institucional, descrita na Constituição Federal.

Quando se fala em mecanismos que possam proteger o Erário de possíveis desvios, perdas, malbarateamentos, prejuízos ou dilapidações, é imprescindível que se utilize todo o rol de ferramentas possíveis. Um mecanismo deveras eficaz no que diz respeito à segurança do patrimônio de qualquer instituição é a Perícia Contábil. Enquanto a Auditoria basicamente é uma análise processual por amostragem, a Perícia Contábil se debruça sobre um determinado fato, utilizando conhecimentos científicos para elucidação de possíveis divergências apresentadas no patrimônio. Existe ainda o conceito de Auditoria Contábil, que dialoga com as duas definições já citadas. Franco e Ernesto definem Auditoria Contábil:

Auditoria como a técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva manter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômica e financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas. (Franco e Ernesto, 2001, p.28)

Portanto, o papel da Auditoria Contábil é assegurar uma maior confiabilidade às informações patrimoniais e operacionais das instituições. De acordo com a resolução do CFC nº 1.203, de 27 de novembro de 2009

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os

aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. (CFC, 2009, p.3)

Ainda que pareçam sinônimos, a Auditoria Contábil e a Perícia Contábil possuem algumas diferenças, como as apresentadas no quadro a seguir.

Tabela 1 Diferenças entre auditoria contábil e perícia contábil.

AUDITORIA CONTÁBIL	PERÍCIA CONTÁBIL
Auditoria é muito mais revisão	Perícia é produção de Prova, por verificação, exame, arbitramentos etc.
Trabalha com Amostragem	Trabalha com exame de documentos e informações de maneira completa, abrangente e analítica
Desenvolve seu trabalho para entidade privada ou pública, não necessita de demanda judicial.	Realiza-se por demanda judicial, atua sobre ato litigioso, envolvendo duas partes.
Tem por objetivo verificar se as demonstrações contábeis estão de acordo com as Normas e Legislação, emitindo uma opinião no Parecer, evidenciando onde necessita de melhorias e aprimoramento	Não emite opiniões em seu laudo e parecer, seu objetivo se restringe a responder aos quesitos propostos, evidenciando a verdade para o Magistrado, utilizando-se de conhecimento técnicos.
Segue um padrão imposto, já definido por planos de direcionamento: papéis de trabalho e tiques.	O perito é livre para realizar seu trabalho de maneira mais adequada. A preocupação dos levantamentos se guia pelas “razões” e “fatos” que movem a questão.
Baseia-se no controle interno da empresa auditada.	Baseia-se em documentos, investigações, indagações, exames, levantamentos, diligências.
Plano de trabalho geral.	Plano de trabalho mais detalhado e específico.
Tem necessidade constante de realização, portanto é um trabalho permanente e continuado, realizado normalmente uma vez a cada ano.	É um trabalho eventual, não observa uma frequência, pois é realizado com o fim de responder aos quesitos propostos pelo magistrado.
Não tem por objetivo detectar fraude e erros, porém, se localizados, devem ser elencados.	Poderão ser requisitadas em caso de suspeita de fraude, por tratar-se de uma investigação aprofundada para fins de responder aos quesitos.
Pode ser executado tanto por pessoa física quanto por jurídica.	Executada somente por pessoa física, profissional de nível universitário (CPC, art. 145, § 1º).
Permite muito maior delegação.	Não é permitida muita delegação, em muitos casos é necessária a contratação de especialistas.
Usuários: sócios, investidores, administradores, governo	Usuários: as partes e, principalmente, a justiça.
Resolução CFC 986/03 – Da Auditoria Interna.	Resolução CFC 1.244/09 - Perito Contábil
Resoluções CFC nº 821/97, trata das normas Profissionais do Auditor Independente;	Resolução CFC 1.243/09 – Perícia Contábil.

Fonte : (HOOG, 2002)

É mister destacar que o papel da Auditoria não é necessariamente buscar atos ilícitos no bojo das corporações, essa é uma das funções da Perícia. Sua missão é muito mais nobre e tem por finalidade uma ação monitoramento dos processos e ações das entidades, atuando de forma híbrida, tanto preventivamente quanto coercitivamente, caso sejam detectadas irregularidades. No setor público, visando atender à necessidade da Administração Pública, notou-se a necessidade de se realizarem auditorias periódicas, de forma mais aprofundadas e que pudessem transitar por outras áreas para além da contabilidade, tais quais os sistemas de controle de qualidade, o controle de pessoal e o sistema de administração de contratos e convênios. Rezende e Favero (2004, p.1) defendem a urgente necessidade de um maior controle interno nas organizações. Para Campiglia e Campiglia (1993, p.11) o controle pode

ser visto, também, como uma maneira de garantir a continuidade da empresa, mantendo a entidade em um rumo pré estabelecido. Tendo os valores constitucionais como base e trazendo essa proposição à realidade do setor público, pode-se dizer que o rumo pré estabelecido, sugerido por Campiglia e Campiglia é a própria manutenção inegociável do interesse público. Silva (1993, p. 60), conclui que a auditoria interna é responsável por avaliar a adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle interno e a qualidade do desempenho das áreas. Praticamente todos os órgãos e entidades que pertencem aos quadros da Administração Pública possuem seus respectivos núcleos de controle interno, criados a partir dessa nova cultura de controle institucional.

Gestão de riscos

Ao passo que a sociedade evolui, novas formas de relações entre Estado e sociedade se apresentam e fica cada vez mais evidente que a estrutura administrativa da máquina pública precisa se adaptar às novas demandas exigidas. Faz-se necessário o aprimoramento da maneira que se administra os bens públicos, num cenário cada vez mais incerto e mutável, onde as imprevisibilidades existentes nas tomadas de decisões podem ter um papel desastroso na ordem social. Nesse contexto, a Administração Pública estreita seus laços com uma nova forma de controle administrativo, a Gestão de Riscos. Esse conceito ganha destaque em 1992, quando o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO publica o guia Internal Control - integrated framework (COSO-IC ou COSO I), com o objetivo de orientar as organizações quanto a princípios e melhores práticas de controle interno, o que inclui práticas de gestão de riscos (COSO, 1992). Ainda no mesmo ano o Comitê Cadbury, do Reino Unido, emite relatório sobre o tema no qual identifica o corpo governante superior da entidade como responsável por definir a política de gestão de riscos, assegurar que a organização entenda todos os riscos aos quais está exposta e supervisionar o processo de gestão de riscos (CADBURY, 1992). Porém, foi em 2001, após o famoso escândalo da empresa americana Enron, onde se descobriu um colossal esquema fraudulento de manipulações de balanços, ocultação de dívidas e falhas auditorias, que o conceito de gerenciamento com base em riscos se torna mundialmente famoso, e começa a ser difundido e adotado, especialmente após o COSO publicar o Enterprise Risk Management - integrated framework (COSO-ERM ou COSO II), modelo de referência que estendeu o COSO I, tendo como foco a gestão de riscos corporativos (COSO, 2004).

Seja qual for a finalidade de uma Organização, existem incertezas que as ameaçam no que tange a alcançar seus objetivos. Diante disso, pode-se definir um risco como sendo a probabilidade da ocorrência de um evento que possa, de alguma forma, afetar o alcance de um objetivo. Segundo Damodaran (2008, p.24), nas finanças, “o risco é definido em termo da variabilidade dos retornos observados de um investimento em comparação com o retorno esperado, mesmo quando esses retornos representam resultados positivos”.

Percebe-se, então, que o risco está associado ao grau de imprevisibilidade que existe sobre determinados eventos, e em como esta pode impactar nos resultados esperados. A Gestão de Riscos surge, então, como uma ferramenta de análise, tratamento, monitoramento, avaliação e comunicação dos riscos. Presume-se que o desenvolvimento sistemático dessas atividades de controle possa agregar melhorias nos processos decisórios, a fim de se obter escopos satisfatórios.

Para Crouhy (2008, p.37), “A corporação não deve se envolver em gestão de riscos sem decidir claramente seus objetivos em termos de risco e retorno”. No que diz respeito ao setor público, é notório que a preocupação primaz do administrador é o zelo pelo interesse público. Dessa forma, gerenciar riscos na Administração Pública é tentar balancear as possíveis perdas e benefícios, equacionando os recursos e minimizando os riscos associados

às decisões. Para tanto, alguns aspectos devem ser levados em consideração, como, por exemplo, os princípios norteadores da avaliação dos riscos, o que revelaria quais os principais objetivos da gestão de riscos na gestão pública. Seriam então princípios da gestão de riscos: agregar valor e proteger o ambiente organizacional, ser parte integrante do processo, abordar de forma explícita a incerteza, considerar fatores humanos e culturais, reagir a mudanças e apoiar a melhoria contínua da entidade.

O TCU define, em sua Política de Gestão de Riscos, os seguintes princípios:

Fomentar a inovação e a ação empreendedora responsáveis ao realizar algo que nunca foi feito antes ou que implique riscos, identificar, avaliar e tratar esses riscos aumenta a chance de sucesso. Mesmo que a iniciativa não tenha sucesso por algum motivo, estará documentado que o gestor tinha consciência dos riscos e adotou as providências necessárias para mitigá-los, o que demonstra uma gestão responsável.

Considerar riscos e, também, oportunidades A oportunidade é também chamada de risco positivo, pois constitui a possibilidade de um evento afetar positivamente os objetivos. A boa gestão de riscos deve, também, considerar as oportunidades, pois o gestor precisa estar preparado para aproveitá-las.

Aplicar-se a qualquer tipo de atividade ou projeto A gestão de riscos pode ser aplicada a qualquer ação organizacional que tenha um objetivo claro ou da qual resulte um produto ou serviço definido.

Aplicar-se de forma contínua e integrada aos processos de trabalho. Gerir riscos não pode ser uma atividade esporádica e descasada do dia a dia do trabalho. Deve ser uma atitude permanente, parte integrante do processo decisório, desde que apresente relação custo-benefício favorável. 16 | Manual de gestão de riscos do TCU

Ser implantada por meio de ciclos de revisão e melhoria contínua A implantação da gestão de riscos deve ser um processo gradual e progressivo, com revisões periódicas, a partir de mudanças organizacionais e/ou no ambiente externo e dos resultados das avaliações do funcionamento do sistema de gestão de riscos.

Considerar a importância dos fatores humanos e culturais A percepção sobre os riscos e seus impactos no alcance dos objetivos depende das características das pessoas responsáveis pela gestão desses riscos e da cultura de determinado órgão ou área da instituição em que esses riscos são avaliados. Nesse sentido, uma boa gestão de riscos deve considerar a influência dos fatores humanos e da cultura organizacional na identificação, na avaliação e no tratamento dos riscos. O sucesso ou fracasso da gestão de riscos depende da cultura organizacional.

Ser dirigida, apoiada e monitorada pela alta administração A alta administração tem a responsabilidade de conduzir o processo de implantação, de manter o sistema funcionando com eficiência e economicidade, de gerenciar os riscos-chave para o TCU e liderar pelo exemplo, demonstrando efetivo compromisso com a gestão de riscos. (TCU 2018, p.15)

Ainda que tais princípios sejam estabelecidos no âmbito do TCU, observa-se que as essências contidas neles podem ser estendidas para toda a Administração Pública, pois possuem os elementos necessários para a implementação de uma cultura de gerenciamento de riscos sólida e efetiva. Um dos princípios mais caros ao Direito Administrativo é justamente a indisponibilidade dos bens públicos, que em sentido amplo se realiza na mera proteção do tesouro, patrimônio e bens de uma administração temerária, e não se encontram à livre disposição do administrador, pois são de propriedade inalienável e intrasferíveis do Estado. Entretanto, esse princípio tem seu entendimento estendido, pois além da observância da indisponibilidade frente ao administrador, faz necessário que todo esse recurso seja gerido de modo a garantir princípios constitucionais de economicidade, eficiência e sobretudo legitimidade. O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) define a gestão de riscos como

O sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, Conselho de Administração, Diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de Governança Corporativa convertem princípio em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade. (IBGC, 2009, p.19).

Esse conceito é extremamente importante quando trazido sob a perspectiva do gestão pública, uma vez que a administração dos recursos e a garantia da longevidade do patrimônio estatal formam a pedra angular dos pressupostos básicos que o gesto deve seguir. No setor público, a gestão de riscos tem como objetivo permitir às agências públicas lidar de modo eficaz com a incerteza e seus riscos e oportunidades associados, reforçando sua capacidade de criar valor e oferecer serviços mais eficientes, eficazes e econômicos, considerando valores como equidade e justiça (INTOSAI, 2007, p.5). Portanto, é preciso que a gestão do patrimônio público seja feita sendo subsidiada pelo máximo de ferramentas gerenciais que permitam a condução de uma boa administração, pautada nos pilares mais sólidos de competência, governança e transparência. O processo de controle interno é parte integrante da gestão de riscos, que, por sua vez, é parte do processo geral de governança da instituição (COSO, 2013 apud TCU, 2018a, p.90). A figura abaixo ilustra, através de um diagrama, a relação entre controle interno, gestão de riscos e governança.



Figura 1 Relação entre controle interno e gestão de riscos.

Fonte: TCU (2018a, p. 91).

Tendo esses valores como norteadores de uma administração do patrimônio público baseada no mais alto grau de eficiência, fica claro o papel da gestão de riscos, como premissa basilar de qualquer gestor público à frente da máquina estatal. A implementação da gestão de riscos na estrutura administrativa do setor público é um apoio indispensável ao cumprimento das responsabilidades legal-administrativas por parte dos gestores, agregando valor a suas ações e entregando um serviço público que possa beneficiar a sociedade.

Outrossim, para que a gestão de riscos possa de fato produzir mudanças, ela precisa se estruturar em duas fases, cada uma subdividida em etapas. Na primeira teríamos a fase da estratégia, onde o gestor faz uma análise do ambiente de controle e fixa os objetivos

organizacionais. Na segunda tem-se a fase do processo, marcada pela identificação dos eventos, que nada mais é que mensurar os riscos inerentes, seguido por avaliar os riscos, confrontando probabilidade versus impacto e, por fim, a resposta aos riscos, que é evitar, transferir, aceitar ou tratar o risco propriamente dito através de políticas de controle. Aplicando essa estrutura no setor público, o propósito da Gestão de Riscos é minimizar os custos dos procedimentos e atividades incertas e maximizar os benefícios sociais. Diversas áreas administradas pelo Estado possuem um elevado grau de riscos intrínsecos, como a Seguridade Social, Saúde, Educação, Investimentos, Dívida Pública, dentre outros.

De acordo com o TCU (2015), para que o modelo gerencial de Administração Pública seja pautado na Gestão de Riscos, algumas etapas devem ser observadas:

- ✓ estabelecimento do contexto;
- ✓ identificação dos riscos;
- ✓ análise dos riscos;
- ✓ avaliação dos riscos;
- ✓ tratamento dos riscos;
- ✓ monitoramento;
- ✓ melhoria contínua

Em linhas gerais, e tendo como base o Manual de gestão de riscos do TCU, o **estabelecimento do contexto** seria a compreensão do ambiente externo e interno no qual o objeto de gestão de riscos se encontra inserido e a identificação de parâmetros e critérios a serem considerados no processo de gestão de riscos; a **identificação dos riscos** compreende o reconhecimento e a descrição dos riscos relacionados aos objetivos e resultados de um objeto de gestão de riscos, envolvendo a identificação de possíveis fontes de riscos; a **análise dos riscos** pode ser definida como sendo o desenvolvimento da compreensão sobre o risco e à determinação do nível do risco. É considerada uma das etapas mais críticas de todo o processo, pois é nessa fase que se determina o nível do risco, de acordo com a natureza identificada. a **avaliação dos riscos** envolve a comparação do seu nível com o limite de exposição a riscos, a fim de determinar se o risco é aceitável. Pode-se observar a relação entre a análise dos riscos e a avaliação dos riscos, a partir da matriz dos riscos, conforme figura abaixo.

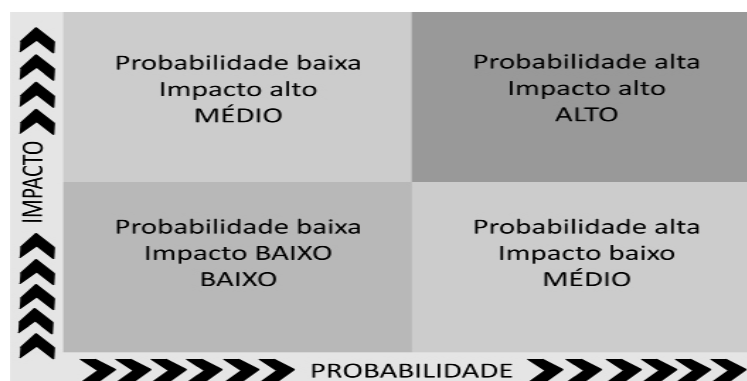


Figura 2 Matriz de riscos

Fonte: TCU (2018a, p.26)

A matriz é responsável pela expressão do nível do risco. E a partir dela, junto com outras ferramentas, que a entidade pode reduzir a probabilidade do evento acontecer ou assumir uma

postura a fim de dirimir os resultados do mesmo. O **tratamento dos riscos** compreende o planejamento e a realização de ações para modificar o nível do risco; o **monitoramento** compreende o acompanhamento e a verificação do desempenho ou da situação de elementos da gestão de riscos, podendo abranger a política, as atividades, os riscos, os planos de tratamento de riscos, os controles e outros assuntos de interesse e por fim, a **melhoria contínua** que é o aperfeiçoamento ou ajuste de aspectos da gestão de riscos avaliados no monitoramento.

A figura abaixo ilustra como as etapas supracitadas se inter-relacionam, criando um fluxo coeso do sistema de gerenciamento de riscos.

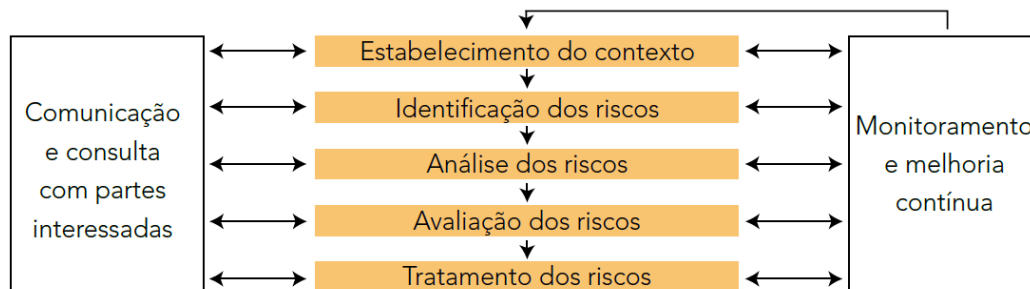


Figura 3 Processo de Gestão de Riscos

Fonte: ISO 31000 – Adaptada pelo autor

Desse modo, nota-se que a Gestão de Riscos e a Auditoria têm um objetivo em comum: assegurar que os procedimentos de controle sejam eficientes e possam auxiliar a instituição a desempenhar de forma segura suas funções essenciais. A comunicação e consulta se relaciona com o monitoramento e melhoria contínua através das etapas, já aqui explicadas, fortalecendo o interesse institucional com seus resultados, através do fluxo do processo, que já funciona pautado na filosofia de análise de riscos, controle e melhoria. Em suma a gestão de riscos auxilia as instituições públicas a alcançar suas metas de desempenho, assegura uma comunicação eficaz e ajuda essas organizações a a estarem sempre em conformidade com leis e regulamentos, evitando assim danos provocados por ingerência e ilegalidade.

De acordo com Crepaldi (2007, p.41), o objetivo da auditoria interna é auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários às atividades examinadas. Sob essa perspectiva, percebe-se que a auditoria já não funciona como mero aparelho corretor de irregularidades, mas como uma engrenagem que se move continuamente, adequando as operações realizadas pela entidade com as metas definidas em seu plano estratégico. Já se observa aqui a auditoria com perspectivas de gestão de riscos. Gomes e Salas (1999, p.22) explicam que o controle de gestão é um mecanismo de reforço do comportamento positivo e correção de rumo no caso de resultados não desejados. Esse conceito dialoga de forma muito direta com a prática da gestão de riscos, cujo objetivo primaz é a dualidade prevenção-correção, sempre objetivando que a análise preventiva seja feita de forma tão eficaz e efetiva que as decisões corretivas sejam mínimas. No âmbito da esfera pública, fica evidente que esse controle de gestão é de implementação imprescindível, pois ele é um mecanismo potente no combate ao desperdício, má aplicação das verbas além de ser um potencial meio de redução da corrupção, um dos piores inimigos dos governos no tocante da administração da máquina pública.

Moura (2001, p.15) ressalta que faz-se necessário na etapa de controle o uso de ferramentas que permitam aos gestores a avaliação das ações implementadas, a fim de identificar qualquer tipo de problema, bem como os sucessos alcançados, e certifica-se de que

a execução das ações está de acordo com os planos pré-estabelecidos. Enquanto a auditoria tradicional pode se limitar na análise do sistema de controle interno baseado em uma área específica (contabilidade, por exemplo), uma auditoria à luz da gestão de riscos deixa de ser meramente reativa ou corretiva e passa a ter uma postura preventiva, avaliando um quadro mais abrangente de áreas, tentando mapear as ameaças às organizações e visando minimizar os riscos que pairam sobre os processos organizacionais.

Conclusão

Diante do exposto, concluiu-se que para que a Administração Pública possa alcançar seus objetivos institucionais, administrativos e constitucionais de zelo pelo interesse público e implementação de políticas públicas que possam melhorar a vida do cidadão, faz-se necessário que ela, através de mecanismos de controle, esteja se monitorando, bem como acompanhando suas ações, através de ferramentas de controle administrativo, confiáveis e eficientes, capazes de dar o retorno necessário ao aprimoramento da gestão pública. Destacou-se aqui neste trabalho o papel da Auditoria e da Gestão de Riscos como protagonistas desse processo de supervisão.

Embora não sejam sinônimos, percebeu-se que ambos procedimentos se mostram eficazes quando aplicados separadamente e efetivos quando utilizados de forma integrada, pois além de possuírem objetivos similares, a Auditoria e a Gestão de Riscos têm por finalidade permitir que as instituições possam funcionar de forma plena, alcançando os objetivos pelos quais foram criadas. Em relação às entidades públicas que formam o aparato estatal, o papel da Auditoria e da Gestão de Riscos é ainda mais desafiador por lidarem diretamente com a prerrogativa máxima do Estado que é o alcance do interesse coletivo e, em paralelo, gerenciar toda a máquina pública, permitindo que esta funcione em consonância com a legislação e desenvolvendo práticas que corroborem com o bem estar dos indivíduos e da coletividade.

Com o intuito de lapidar o conceito de gestão pública de excelência, é mister destacar a importância da criação de uma cultura organizacional orientada ao gerenciamento de riscos, que possa nortear, de forma translúcida e palpável, as ações do governo, prevendo as ameaças iminentes e reduzindo o impacto das não tão propínquas, para que o Estado possa estar cada vez mais próximo do seu objetivo apoteótico que é defender e garantir a existência de seu povo.

Referências

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. **A Auditoria Operacional e seus desafios: Um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. 154 p.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 704 p.

ÁVILA, Marta Dulcélia Gurgel. **Gestão de Riscos no Setor Público. Controle: Doutrina e Artigos**: Doutrina e Artigos, Ceará, v. 12, n. 1, p.179-198, jan. 2014. Semestral.

BERGUE, Sandro Trescastro. **Gestão de Pessoas em Organizações Públicas**. 3. ed. Santa Catarina: EDUSC, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CAMPIGLIA, Américo O.; CAMPIGLIA, Osvaldo R.. **Controles de gestão: controladoria financeira das empresas**. São Paulo: Atlas, 1993.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015. 632 p.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. Curso de contabilidade aplicada. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: Teoria e Prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CROUHY, Michel; GALAI, Dan; MARK, Robert. **Fundamentos da Gestão de Riscos**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2008. 368 p.

DAMODARAN, Aswath. **Gestão estratégica do risco: uma referência para a tomada de riscos empresariais**. Porto Alegre: Artmed, 2009. 384 p.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de. **Gestão de Risco: Possibilidades de Utilização Pelo Setor Público e por Entidades de Fiscalização Superior**. Revista do Tcu, Brasília, v. 33, n. 1, p.42-54, 07 jan. 2002. Quadrimestral.

GOMES, Josir S.; SALAS, Joan M.. **Controles de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 1999.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. Diferença entre auditoria e perícia contábil. **Crcpr**, Curitiba, v. 133, n. 27, p.1-14, 01 maio 2002. Disponível em: <<https://www.crcpr.org.br/new/content/publicacao/revista/revista133/diferenca.htm>>. Acesso em: 01 fev. 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. Código das melhores práticas da governança corporativa, 2009. Disponível em <<http://www.ibgc.org.br/Secao.aspx?CodSecao=17>>. Acesso em 09 de fevereiro de 2020.

MOURA, Verônica de Miglio. **Relatórios contábeis-gerenciais gerados pela controladoria que dão suporte ao processo decisório da logística**. Dissertação (Mestrado em Administração). Programa de Pós-Graduação em Administração - CPGA. Florianópolis: UFSC, 2001.

REZENDE, Suely M.; FAVERO, Hamilton L.. **A importância do Controle Interno dentro das organizações**. Revista de Administração Nobel, Nº 03, p. 33-44, jan./jun. 2004.

SILVA, Roberto C. **A auditoria operacional como instrumento de gerência no setor público**. Dissertação de mestrado. São Paulo: FEA-USP, 1993.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. ISSAI 100: Princípios Fundamentais de Auditoria no setor público. Brasília: Tcu, 2013. 17 p.