

Auditoria Baseada em Riscos: Estudo em uma Instituição Federal de Ensino Superior da Bahia

BRUNA FIUZA MAIA

Faculdade Maria Milza

ALINE BARBOSA DE OLIVEIRA

Faculdade Maria Milza

Resumo

Este estudo objetivou analisar como a Auditoria Baseada em Riscos (ABR) pode contribuir para minimizar as falhas e irregularidades identificadas na atuação da auditoria interna da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB). A ABR é uma abordagem da auditoria interna que utiliza a gestão de riscos, já existente na organização, para priorizar as ações da auditoria somente para as áreas mais vulneráveis da instituição, desta forma, essa abordagem da auditoria se torna uma grande aliada para a gestão. A relevância desta pesquisa evidencia-se devido à necessidade de aprimorar a aplicação dos controles internos nos entes públicos, de modo a garantir uma maior confiabilidade das informações emitidas, além de oportunizar a melhoria da gestão dos recursos públicos, e conseqüentemente a melhor prestação de serviços à sociedade. Esta pesquisa, que possui natureza descritiva e abordagem qualitativa, foi realizada por meio de análise de documentos extraídos do sítio institucional da entidade investigada: o Planejamento Anual da Auditoria Interna (PAINT) referente ao período de 2014 a 2019 e o Relatório Anual das Atividades da Auditoria Interna (RAINT) referente ao período de 2014 a 2018. Como resultados, a pesquisa demonstrou como a ABR possibilitou um direcionamento das atividades da auditoria interna da UFRB, de forma estratégica, e através de um caráter preventivo, com atuação nas áreas com maiores vulnerabilidades aos riscos na instituição. Desta forma, os resultados obtidos contribuíram para demonstrar como a ABR pode trazer eficiência as ações dos auditores internos, além de incentivar a implementação de tais ações em outras instituições de ensino.

Palavras chave: Risco, Auditoria, Universidade.

1 INTRODUÇÃO

A administração pública brasileira tem sido impulsionada a transitar por transformações e adaptações para modernização na gestão pública, dentre elas está a aplicação da gestão de riscos dentro das organizações. Uma dessas inovações foi a edição da Instrução Normativa (IN) n. 01/2016, pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e a Controladoria-Geral da União, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal.

No Brasil, são poucos órgãos e organizações públicas que dispõem de uma política ou prática de gestão de riscos estabelecidos formalmente (Gomes, Junior & Machado, 2015). Logo, essa instrução é uma obrigatoriedade para adoção de práticas de gestão de riscos por essas organizações. De acordo com a IN n. 01/2016, um dos objetivos da gestão de riscos é assegurar que os responsáveis pela tomada de decisão obtenham informações suficientes aos riscos ao qual a organização está exposta, de forma tempestiva.

Consoante às mudanças da administração pública com a exigência de gerenciamento de riscos, houve a necessidade de mudança das práticas de auditoria. Segundo Caruso (2016), historicamente, na auditoria existia um foco voltado apenas para conformidade das informações, em seguida estava conduzida para identificação de irregularidades e fraudes, até chegar a seu papel atual que tem o enfoque nos riscos dos negócios e nos controles internos implantados pelos gestores.

Para que seja possível a realização de Auditoria Baseada em Riscos (ABR), se faz necessário que a organização possua um sistema estruturado de gestão de riscos, de modo que a auditoria direcione suas ações para as áreas que possuem maior fragilidade no controle interno. Segundo Caruso (2016), a ABR garante a alta administração que o gerenciamento dos riscos é realizado de forma eficaz. Castro (2008, p.178) esclarece que a ABR “busca direcionar o foco do trabalho, a fim de avaliar as tendências e as condições que a entidade possui para atingir seus resultados”.

Brito (2016) destaca que a obrigatoriedade legal da abordagem de risco nas atividades de auditoria interna só foi formalizada através da edição da IN n. 24, de 17 de novembro de 2015, pela Controladoria Geral da União (CGU), que designa as diretrizes para planejamento, execução, comunicação e monitoramento nas atividades de auditoria interna do Poder Executivo Federal. Outro marco normativo foi a edição da IN n. 03, de 09 de junho de 2017, que aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, que dentre outras coisas, dispõe que a atividade da Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal deve ser baseada em riscos.

Deste modo, a Auditoria Interna da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia-UFRB, Autarquia Federal, está sujeita ao cumprimento dessas instruções normativas. A UFRB é uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES) que está vinculada ao Ministério da Educação. De acordo com o Relatório de Gestão do período de 2016 e informações do sítio institucional, relacionado a UFRB em números 2018, a instituição tem uma comunidade acadêmica formada por 1491 servidores (considerando para isso o número total de servidores técnicos administrativos e servidores docentes) e quase 4000 discentes matriculados (graduação e pós-graduação).

Assim tem-se a seguinte questão para direcionar o problema de pesquisa: Como a Auditoria Baseada em Riscos (ABR) pode minimizar as falhas e irregularidades identificadas pela Auditoria Interna da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB)?

Desta forma, o objetivo da pesquisa é analisar como a Auditoria Baseada em Riscos (ABR) pode contribuir para minimizar as falhas e irregularidades identificadas pela atuação da auditoria interna da UFRB. Para alcance do objetivo geral, foram traçados os seguintes

objetivos específicos: realizar o diagnóstico da Auditoria Interna da UFRB frente à adoção de práticas de ABR; apresentar a abordagem de riscos já utilizada no Planejamento das Atividades de Auditoria (PAINT) referente ao exercício de 2019; evidenciar como a ABR pode atuar de forma preventiva em relação às falhas e irregularidades das áreas auditadas.

Este estudo justifica-se socialmente pela necessidade de aprimorar a aplicação dos controles internos nos entes públicos, de modo a garantir uma maior confiabilidade das informações que estão sendo direcionadas à sociedade, além de oportunizar a melhoria da gestão dos recursos públicos, e consequentemente a melhor prestação de serviços à sociedade.

Na perspectiva profissional, esta pesquisa se justifica no intuito de demonstrar como a ABR pode trazer eficiência às ações dos auditores, além de incentivar a implementação de tais ações em outras instituições de ensino. O trabalho se justifica academicamente devido ao fato de que há poucas pesquisas na literatura com a temática relacionada a Instituições de Ensino Superior. Isto posto, sua cooperação de maneira teórica e científica pode beneficiar a produção acadêmica sobre a temática, sobretudo nessas instituições.

Além desta introdução, o artigo divide-se em cinco partes. A segunda está relacionada com a revisão de literatura, o qual aborda uma discussão sobre a auditoria e como a abordagem ABR pode contribuir na gestão da administração pública. A terceira, refere-se a metodologia adotada para responder ao problema de pesquisa. Logo após, tem-se a análise e discussão dos resultados, e por fim as conclusões obtidas com o estudo.

2 ASPECTOS TEÓRICOS DA AUDITORIA

2.1 Auditoria Baseada em Riscos

Todos os tipos de organizações estão sujeitos a sofrerem influências de fatores internos e externos, independentemente de seu porte, tornando assim incerto a possibilidade de atingir os seus objetivos. Essa incerteza sobre os objetivos podem ser conceituada como “risco” (Associação Brasileira de Normas Técnicas [ABNT], 2009). Pardini (2019, p. 5) conceitua risco como “a probabilidade de ocorrência de eventos associados à perda ou um evento adverso que impacta negativamente a capacidade da organização em alcançar os objetivos estabelecidos, sejam eles operacionais ou estratégicos”.

As atividades realizadas pela auditoria interna passaram por algumas adaptações com o passar dos anos, e isso ocorreu devido ao surgimento de novas necessidades nas organizações, que cada vez mais se preocupam em mitigar os riscos existentes nas entidades.

Inicialmente a auditoria era baseada em controles, voltado para a verificação das ações estabelecidas, e cumprimento da legislação e regulamentos normativos, contabilísticos, fiscais e setoriais. Em uma segunda fase, a auditoria passou a ser baseada em processos, direcionada a identificação de irregularidades, onde se tinha a ênfase nos controles operacionais relevantes nos processos do negócio. Já na terceira fase, a auditoria evoluiu para um enfoque nos riscos do negócio e nos controles internos implantados pelos gestores, onde o auditor tem a responsabilidade de deter conhecimento da entidade e do seu negócio (Caruso, 2016 & Gonçalves, 2008).

Monteiro (2012) destaca que a atuação dos órgãos públicos através dos sistemas de controle interno não pode se limitar a detecção e relato de descumprimento de critérios normativos, tem-se a necessidade de uma atuação preventiva. Assim sendo, percebe-se que as organizações necessitam de auditorias com caráter preventivo, tendo o foco nos riscos, buscando o aperfeiçoamento da administração pública.

A IN n. 03/2017, enfatiza que a atividade da auditoria interna governamental tem a finalidade de aumentar e proteger o valor organizacional das entidades públicas, proporcionando avaliação, assessoria e aconselhamento baseado em riscos, consequentemente

o auditor interno governamental busca identificar os possíveis riscos de fraudes, e se a entidade dispõe de controles para tratamento de tais riscos.

A ABR facilita que o sistema de controle interno seja eficiente, auxilia para uma atuação eficaz da auditoria interna, melhorando as ações executadas na organização e diminuindo a probabilidade de ocorrência de irregularidades. Segundo Caruso (2016), a ABR garante a alta administração o gerenciamento dos riscos está sendo realizado de forma eficaz.

Segundo a IN n. 03/17 (2017, p. 16) a avaliação da adequação e eficácia dos controles internos implementados pela gestão em resposta aos riscos, deve contemplar: "a) o alcance dos objetivos estratégicos; b) a confiabilidade e integridade das informações; c) a eficácia e eficiência das operações e programas; d) a salvaguarda dos ativos; e e) a conformidade com leis, regulamentos, políticas e procedimentos internos e externos."

De acordo ainda com a referida IN, a Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) deve auxiliar a unidade auditada a manter os controles efetivos, avaliando se a administração possui consciência de sua responsabilidade de implementação e melhoria contínua dos controles, pela exposição aos riscos, e pela comunicação e aceitação dos mesmos.

2.2 Gestão de riscos como pressuposto para implementação da ABR

Para realização da ABR, é necessário que a organização tenha uma sistemática de gestão de riscos estruturada, para que a auditoria direcione suas atividades para as áreas que possuem maior probabilidade de ocorrência de riscos que possam impedir no alcance dos objetivos institucionais. Cicco (2007, p. 3) diz que "a ABR tem como base o próprio arcabouço (ou estrutura / *framework*) de gestão de riscos da organização, e busca em cada um de seus estágios reforçar as responsabilidades da direção e do conselho em relação à gestão de riscos."

Atualmente há diversas normas que estabelecem a implementação da gestão de riscos nas organizações, por exemplo: Instrução Normativa Conjunta MP/ CGU 01, Circular Susep 521, Lei n. 13.303, sem falar as normas do Banco Central, CVM e outras, motivando desta forma a implementação nas entidades do setor público e privado (Pardini, 2019).

A IN n. 01/16 que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal, demonstram que os objetivos da gestão de riscos são assegurar os responsáveis pela tomada de decisão, aumentar a probabilidade de objetivos alcançados na organização, além de agregar valor à organização por meio do adequado tratamento dos riscos.

Pardini, 2019, p. 3, explana que "a gestão de riscos aumenta a capacidade da organização em alcançar seus objetivos, possibilitando a visualização de oportunidades que impactaram positivamente a organização como um todo". Segundo Freitas (2002) a gestão de riscos no setor público é uma ferramenta gerencial forte para os administradores públicos, tanto relacionado ao aumento de segurança, quanto de incentivar a mudança e inovação nas organizações governamentais.

De acordo com o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2007), o gerenciamento de riscos pode ser definido como um processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, os diretores e demais funcionários, aplicado para estabelecer estratégias, elaboradas para identificar eventos capazes de afetar a organização, e administrar os riscos, possibilitando uma razoável garantia do cumprimento dos seus objetivos.

É importante salientar que a gestão de riscos deve ser elaborada pelos gestores da entidade, que irão estruturar os riscos em que a organização está sujeita, de forma a direcionar suas ações a minimizar tais riscos, porém, por muitas vezes as organizações não possuem uma abordagem formal para a gestão de riscos na organização, e é a partir daí que surge a atuação

da auditoria, que irá promover uma gestão de riscos para a entidade, buscando melhorar a ação dos controles internos existentes.

A Instrução Normativa n. 03/2017 explica nos casos em que a unidade auditada não possuem instituído um processo formal de gestão de riscos, a UAIG deve comunicar a alta administração, a fim de coletar informações dos principais processos e riscos associados e com bases nessas, deverá elaborar seu plano de auditoria interna, e dá prioridade aos processos que possuem maiores riscos.

Para que seja realizada a implementação da ABR, a auditoria interna deve avaliar primeiramente como se encontra o grau de maturidade dos riscos dentro da entidade, só assim poderá ser definido que tipo de abordagem será utilizada.

A avaliação da maturidade dos riscos consiste em classificar os riscos como ingênuo, consistente, definido, gerenciado ou habilitado, conforme Cicco (2018), pois através dessa análise será definida as abordagens da auditoria interna. Assim, será realizado o planejamento de auditoria com foco nos riscos existentes, e logo após a aplicação das auditorias individuais para permitir a garantia sobre partes da estrutura da gestão de riscos.

2.3 Estudos anteriores

Alguns estudos vêm se dedicando a demonstrar como a abordagem dos riscos pode contribuir para minimizar os riscos organizacionais, abrangendo diversas áreas, e comprovando o quanto essas práticas podem auxiliar para o melhoramento da gestão e suscitando melhores resultados para alcance dos objetivos da entidade.

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

Já Silva (2015) realizou um estudo com o objetivo de elaboração de um modelo de gestão de riscos para a Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Como metodologia utilizou-se uma pesquisa aplicada, exploratória e qualitativa. Como resultados, verificou-se que a adoção do modelo proposto permitirá não apenas consolidar o processo de gestão de riscos na UFRN, como viabilizar a realização de atividades de auditoria baseada em riscos.

Os resultados de Silva (2015) também destacam que, caso a UFRN venha adotar o presente modelo de gestão de riscos, espera-se que a auditoria interna venha desfrutar benefícios como: possibilidade de planejar as atividades de auditoria com base nas áreas mais críticas, ou seja, aquelas que representam maior ameaça à organização; maior receptividade dos trabalhos de auditoria por parte dos gestores, principalmente pelo fato de haver uma gradativa substituição dos trabalhos de auditoria convencionais, que têm como base fatos pretéritos, por trabalhos de auditoria baseada em riscos, cujo objetivo principal é dar garantia ao gestor máximo de que os riscos estão sendo gerenciados de forma adequada e eficaz.

Brito, Pimenta, Souza e Cruz (2016) desenvolveram um estudo com o objetivo de identificar os benefícios e desafios na implantação da ABR nas IFES. A pesquisa realizada foi do tipo descritiva, e com abordagem quantitativa. Os dados foram obtidos por meio de questionário eletrônico aplicado a auditores internos das IFES. A pesquisa evidenciou que "Consolidação da gestão de riscos" e "Aperfeiçoamento da comunicação e monitoramento de auditorias" são os fatores de benefícios da implantação da ABR. Já os desafios no processo de

implementação foram designados “Aspectos normativos”, “Falta de apoio da alta administração” e “Estrutura de gestão de riscos inadequada”.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa, quanto a natureza, é classificada como aplicada, visto que, tem por objetivo a geração de conhecimento para ser aplicado na prática, direcionado a solução de problemas específicos, diferente da pesquisa básica, que objetiva a geração de novos conhecimentos, sem uma prevista aplicação prática (Gerhardt & Silveira, 2009).

Quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva, que segundo Gil (2002, p. 42) “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. “Incluem-se, entre as pesquisas descritivas, a maioria daquelas desenvolvidas nas ciências humanas e sociais, como as pesquisas de opinião, mercadológicas, os levantamentos socioeconômicos e psicossociais” (Prodanov & Freitas, 2013, p. 52).

Para realização da coleta de dados, foi utilizado o instrumento de análise documental com utilização de tabelas de verificação. Para isso foi necessário coletar no sítio institucional da UFRB os PAINTs e os RAINTs referentes ao período de 2014 a 2018 para análise de informações a respeito da divisão das áreas auditadas e das fragilidades existentes na instituição. Além disso, foi analisado o PAINT referente ao exercício de 2019, primeiro documento que possui abordagem aos riscos, permitindo uma análise discursiva sobre a ABR em relação às irregularidades e riscos existentes na instituição.

Assim, foi possível traçar as diretrizes relacionadas a ABR, como uma medida para minimizar ou sanar irregularidades. Neste íterim, também foi necessário realizar revisão bibliográfica em sites como Scielo e Google Acadêmico, na busca de trabalhos acadêmicos, para fundamentar a discussão acerca da atuação da ABR de forma preventiva em relação a essas falhas e irregularidades identificadas.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Cenário da UFRB frente a adoção das práticas de ABR

As áreas que foram auditadas nas ações da auditoria interna foram identificadas através da análise do PAINT do período estudado. No respectivo plano, existe um parágrafo que trata das considerações gerais, onde são especificados os principais pontos de controle a serem avaliados no exercício. São observadas no PAINT ano 2014, 7 áreas para controle. Consequente, a partir do ano de 2015 incluiu-se mais uma área para controle, que é referente à gestão de tecnologia da informação, resultando num total de 8 áreas para serem auditadas, as quais estão descritas na Figura 1.

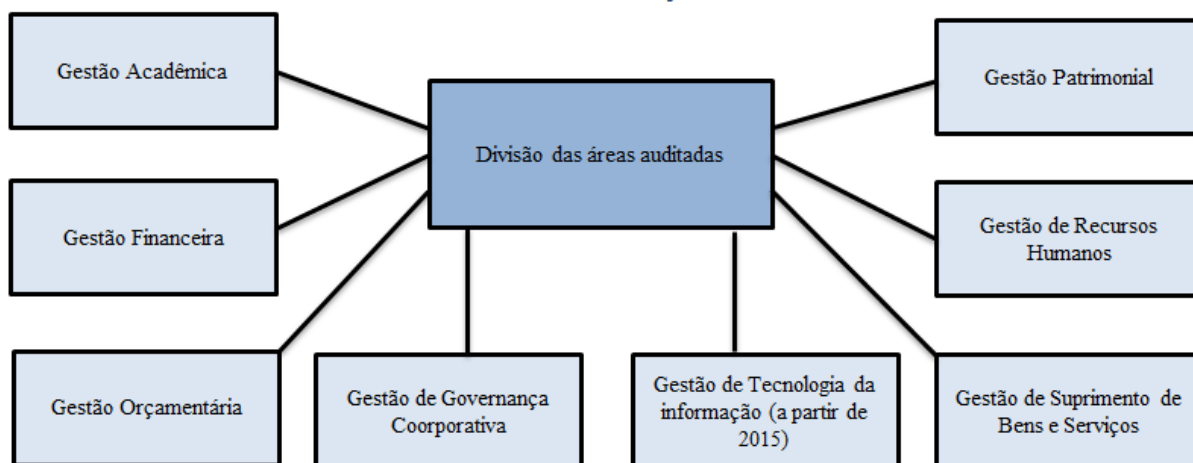


Figura 1 Áreas auditadas durante o período de 2014 a 2018

É importante destacar que não há um padrão de áreas a serem auditadas pelas universidades federais pelo país, cada um realiza a auditoria conforme as necessidades locais. Essa atuação pode facilitar o trabalho da auditoria, que não fica preso a um padrão estabelecido, mas analisa a realidade local de cada instituição, voltando suas ações para as áreas que possuem de fato maior deficiência no controle interno. Esses tipos de conduta estabelecida pelas UAIG das universidades vão de acordo com o estabelecido no art. 4º da IN n. 09/2018, onde diz que a UAIG deve considerar o planejamento estratégico e alguns processos, como governança, gerenciamento de riscos e de controles internos da unidade auditada.

Em relação a seleção de cada área auditada, destaca-se que os PAINTs da UFRB dos anos de 2014, 2015, 2016, não apresentam quais os respaldos técnicos para a seleção. Tal ausência de respaldo e justificativas para seleção das ações a serem auditadas podem gerar pontos negativos na realização das auditorias, devido a possibilidade de realização de auditorias em áreas menos suscetíveis a ocorrência de irregularidades.

Essa situação de falta de respaldos na seleção das áreas implica na falta de aplicação do que foi estabelecido na IN CGU n. 24/2015, que traz a obrigatoriedade de que os trabalhos selecionados para serem auditados devem ser realizados com base na avaliação de riscos.

Percebe-se que o problema ora citado foi minimizado a partir do ano de 2017, onde houve uma evolução na elaboração do PAINT, onde os macroprocessos foram definidos a partir do mapa de riscos, que é apresentado na metodologia para construção da Matriz de Riscos da Auditoria Interna, sendo que foi a primeira experiência da UFRB na materialização do mapa de riscos.

Destaca-se que a UFRB não possui uma gestão de riscos implementada formalmente, por isso foi necessário a auditoria interna construir uma matriz de riscos de forma alternativa. Isso coincide com um dos achados de Brito et al (2016), onde explana que um dos desafios no processo de implementação da ABR é a estrutura de gestão de riscos inadequada, no caso da UFRB, inexistente.

A utilização dessa metodologia permitiu a realização de um levantamento das áreas com maior relevância na estrutura administrativa/acadêmica da UFRB, identificação dos riscos inerentes a elas, análise de probabilidade da ocorrência de riscos relacionado ao nível de controle interno já existente, o que coincide com os resultados da pesquisa de Pommerening e Bencke (2011).

Destaca-se que a partir do ano de 2016, com a elaboração da matriz de riscos para a realização dos trabalhos, a evolução da efetividade das ações da auditoria é perceptível. Tanto que o PAINT 2019, se apresentou de maneira mais estruturada de forma a atender o que foi estabelecido na IN n. 01/2017 e IN n. 09/2018.

Um fato que chamou atenção é a ausência, nos PAINTs da UFRB no período de 2018, do apêndice contendo a descrição da metodologia utilizada para seleção dos trabalhos de auditoria com base na avaliação de riscos, que é apresentado no art. 5º da IN n. 09/2018, no entanto, tal falha foi minimizada na elaboração do PAINT para o exercício de 2019.

Outro ponto observado, é que a maioria das áreas auditadas pela UFRB, até 2018, não estavam direcionadas ao objetivo fim da universidade, que é o ensino, a pesquisa e extensão. Relacionado à área fim da universidade temos apenas a área de gestão acadêmica, e ainda assim há o estabelecimento de apenas uma ação para a área, e ainda com o risco de não ser realizado por conta de interferências internas ou externa no cronograma de execução.

A maioria das áreas auditadas são relacionadas a gestão administrativa, que é a área meio da universidade. Destaca-se que com a elaboração do PAINT para o exercício de 2019, essa falha também foi minimizada, pois, foram previstas para o ano de 2019 auditorias na área. Foi possível verificar que o PAINT 2019, já possui uma estruturada matriz de riscos para direcionar as ações da auditoria interna da UFRB e agir de forma preventiva relacionada a essas irregularidades

4.1 Gestão acadêmica

Observa-se que o objetivo fim da instituição é a tríade ensino, pesquisa e a extensão. Como essa área é ampla e vasta, a auditoria pode trabalhar com várias abordagens distintas e como o planejamento está focado em apenas uma área geral, há dificuldades em abranger todas as demandas durante o ano.

Segundo Bonfiglio, Beber e Silva (2014), nas últimas quatro décadas, vários setores da sociedade sofreram mudanças significativas, motivadas pelo avanço da tecnologia, fatores econômicos, políticos, culturais e sociais, e conforme isso, com as crescentes demandas, a gestão universitária deixou de assumir posturas amadoras, tendo que avistar peculiaridades para mais que o saber acadêmico.

O PAINT 2019 permitiu a identificação das áreas estratégicas e dos principais macroprocessos, com o respectivo estabelecimento dos riscos associados. A identificação da áreas estratégicas, coincide com os estudos de Lima (2018), onde é estabelecido que os principais objetivos da ABR é permitir uma análise organizacional estratégica e tática dos negócios e objetivos da organização. Através da adoção da abordagem de riscos, espera-se que a auditoria interna tenha benefícios conforme estabelecidos nos resultados da pesquisa de Silva (2015) e Brito et. al (2016), voltados a consolidação da gestão de riscos institucionais.

4.2 Gestão financeira

A área de gestão financeira está envolvida diretamente com os recursos públicos vinculados a entidade, envolvendo a prestação de contas e arrecadação própria, e lançamentos contábeis, a exemplo. Vargas, Tomaselli, Fonseca, Perboni e Weber (2017) destacam que o objetivo financeiro na gestão pública visa atingir objetivos sociais, em ordem de prioridade, e tomando por base as leis orçamentárias.

Como esta área está diretamente ligada aos recursos monetários da organização, é importante o seu detalhamento a fim de evitar fraudes e erros na execução das atividades. Através da adoção da ABR nessa área, foi possível um maior detalhamento das ações que serão realizadas, onde foi possível abranger os macroprocessos mais específicos, como por exemplo o macroprocesso de sistema de custos na organização e a depreciação de bens móveis e imóveis, evidenciando um alinhamento com as exigências das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

4.3 Gestão patrimonial

A área de gestão patrimonial tem sua importância no momento que busca planejar e acompanhar os processos de compra dos ativos, desde o momento inicial até sua destinação final. Azevedo, Altaf e Troccoli (2017) destacam “a necessidade de se exercer o controle patrimonial dos bens permanentes em órgãos pertencentes à administração pública, por meio da aplicação de procedimentos padronizados, de forma que o vulto do patrimônio público reflita, corretamente, a real situação patrimonial física.”

Esta área é subdividida em ações de almoxarifado e bens móveis. O setor de almoxarifado é relacionado a estocagem dos produtos internos da instituição. Trilha e Nunes (2017) destacam que o almoxarifado é imprescindível nas organizações, pois faz o fornecimento dos materiais necessários na execução dos processos, e com a nova gestão pública que é voltada a busca de resultados com qualidade, o cumprimento de princípios da constituição sobre eficiência e economicidade, é imprescindível.

Silva, Ferko, Rosa e Silva (2018) destaca que os bens móveis, a cada dia tornam-se elementos fundamentais para viabilizar ao desenvolvimento dos processos nas organizações, tanto públicas, como privadas, e na administração pública essa atividade requer maior atenção, visto que, tais bens são adquiridos com recursos públicos.

Através da utilização da abordagem ABR, foi possível abranger de forma mais detalhada os riscos inerentes que estão associados a gestão de almoxarifado, apresentando a probabilidade e impacto que a materialização de tais riscos podem causar. Já a ABR relacionada a bens móveis, permitirá a gerência dos riscos, de maneira preventiva.

4.4 Gestão de recursos humanos

A área de gestão de recursos humanos é a maneira com que a organização realiza a contratação, pagamento de funcionários, fazendo o tratamento com as pessoas (Silva, 2013). Em tempos mais recentes, a gestão de pessoas era apenas uma atividade-meio ou logística, que era responsável somente por folha de pagamento, controles de presença e outras atividades de registro pessoal, onde não se observa função estratégica. Contudo, atualmente, a gestão de pessoas passou a ser considerada um fator estratégico, passando a ter equivalência com as demais áreas da organização (Oliveira & Medeiros, 2016).

Segundo Esculápio (2013) para que um sistema de gestão de recursos humanos funcione de forma eficiente, não basta apenas a implantação a fim de atender a legislação constitucional, mas é necessário que haja o comprometimento e vontade dos gestores a fim de evitar ineficiências, erros, fraudes e irregularidades.

A fim de verificar tais possível irregularidades nesta área, a auditoria interna divide suas atividades em duas ações, que são voltadas a auditoria dos processos de admissão de pessoal/cessão/requisição/concessão de aposentadoria e pensão, e auditoria das inclusões/alterações realizadas na folha de pagamento de pessoal.

Em relação ao processo de admissão, pode-se dizer que é uma ampla tarefa a ser realizada, visto que trata diretamente com as pessoas da instituição, relacionado a convocação dos candidatos aprovados nos concursos, concessão de benefícios, editais, dentre outros. Já relacionado a folha de pagamento, Camões, Pantoja e Bergue (2010) discorrem que muitas organizações públicas brasileiras se dedicam principalmente as atividades relacionadas a folha de pagamento, benefícios de aposentadoria e afins, e sua forma de atuação por muitas vezes é somente reativa, havendo respostas somente quando acionadas pelas demandas de outras áreas da instituição e funcionários. O foco delas prioriza questões emergenciais, postergando as atividades estratégicas como o estabelecimento de metas e objetivos da organização.

Sendo assim, a ABR nessa área irá permitir o encontro do que é dito por Monteiro (2012), onde estabelece que a atuação dos órgãos públicos através dos sistemas de controle interno não pode se limitar a detecção e relato de descumprimento de critérios normativos, tem-se a necessidade de uma atuação preventiva.

4.5 Gestão orçamentaria

Teixeira (2014, p. 26) define execução orçamentária como “a utilização dos créditos consignados no orçamento”. Observa-se que essa área de gestão orçamentária, tem apenas uma ação, que é relacionada a execução de metas da UFRB constantes de orçamento e das emendas parlamentares. Em 2014 houve apenas uma recomendação relacionada a SIGPP. Em 2015, 2017 e 2018 não houve programação de auditoria e em 2015 foi programada, mas não foi realizada.

Foi possível verificar que no PAINT 2019, que esta ação foi alterada para área estratégica de Governança, sendo especificada apenas como macroprocesso de metas. Com a adoção da ABR será possível ter um maior foco em relação à ausência de execução das metas estabelecidas, que causam a devolução de recursos por inexecução, sendo assim, o controle de execução do orçamento direcionado a instituição será melhor aplicado, evitando gastos desnecessários.

4.6 Gestão de tecnologia da informação

Apenas algumas instituições públicas utilizam algum tipo de práticas de gestão de TI eficientes, a maioria esta apenas apoiada em algumas metodologias e ferramentas que minimizam problemas cotidianos, e outro fator de grande relevância refere-se ao corpo técnico das instituições, desta forma, é clara a necessidade da adoção de boas práticas de gestão de TI no serviço público (Souza, 2013).

Na área de gestão de TI, em 2014, não foi programada auditoria na área de TI. Em 2015, 2016 e 2017 não houve a realização das auditorias programas nessa área. No PAINT 2019 a ação de TI foi transferida para a área estratégica de governança, logo foram expostas os riscos inerentes a esse processo, que são deficiências na rede elétrica com queda de internet, risco de perda de dados acadêmicos, ausência de política. A adoção da ABR possibilitará que a auditoria interna minimizem a probabilidade de gestão de TI ineficiente, visto que, com a constante utilização da tecnologia na realização das atividades, os riscos de irregularidades também é maior.

4.7 Gestão de governança corporativa

Castro e Silva (2017) fizeram uma pesquisa a fim de analisar a gestão corporativa de algumas universidades federais brasileiras. Como resultados observou-se que em média, as universidades cumprem somente 45,7% das boas práticas de governança pública, o que pode ser interpretado como uma ausência de mecanismos importantes de governança em sua gestão, que por sua vez pode resultar no mau funcionamento da “máquina pública” e abrir espaço para desvios de interesses.

Em análise aos RAINTS, em 2014 verifica-se que não foi realizada a auditoria programada. Em 2015, houve recomendações a respeito de metodologia de juízo de admissibilidade, monitoramento dos trabalhos das comissões disciplinares, padronização e revisão de processos. Já em 2016, 2017 e 2018 não houve programação de auditoria para essa área.

A ABR vem para minimizar tal problema que algumas instituições vêm passando, suscitando o cumprimento do que Girardi e From, 2018, p. 136, estabelecem, que “a auditoria e a governança corporativa surgem como alternativas de promover a transparência e a diminuição do risco no estabelecimento das relações negociais e na tomada de decisões sobre os investimentos no contexto corporativo”.

4.8 Gestão de suprimento de bens e serviços

Através da ABR nessa área foi possível identificar os riscos inerentes ao macroprocesso. Na fase contratual de obras públicas, por exemplo, é possível observar diversas falhas decorrentes do processo licitatório e de fiscalização da gestão pública, devendo ser primordial a convergência entre o objeto do contrato e o disposto no edital (Ferreira, Ferreira & Brito, 2017). Através da adoção da ABR, há a perspectiva de minimização de falhas relacionadas a falta de acompanhamento e fiscalização contratual.

Do mesmo modo, o processo de aquisição de bens e serviços é uma das fases mais importantes, pois deve ser realizado com menor custo possível, na quantidade e qualidade certa, ao preço mais econômico possível para a administração pública. Contudo, a sociedade vê esse processo como um dos que tem falta de transparência, sendo uma das principais áreas de ineficiência nos gastos públicos (Tridapalli, Fernandes & Machado, 2011).

Ferreira et al. (2017) destacam que em relação aos processos licitatórios, as principais irregularidades estão relacionadas a ausência de planejamento por parte do órgão de controle. Assim sendo, a ABR vai trabalhar de forma ativa, buscando que a legislação vigente seja cumprida, trabalhando de uma forma reativa.

Quanto à obras no setor público, essa é uma questão que é motivo de muita preocupação, devido a ocorrência de irregularidades iminentes que podem ser observadas pela sociedade. Na pesquisa de Ferreira et al. (2017) foi evidenciado que o desvio, concussão, corrupção ativa e passiva são os ilícitos mais comuns na execução da obra pública e que os mecanismos de controle, das obras públicas, possuem falhas em cada fase. Sendo assim, observa-se a importância do aperfeiçoamento do controle interno nas instituições, no tocante a gestão de obras públicas.

Através da adoção da ABR, será possível minimizar algumas irregularidades comuns na execução das obras públicas, além de proporcionar que os mecanismos de controle atuem de maneira a evitar possíveis fraudes que ocorrem durante o processo, possibilitando que sejam feitos estudos técnicos e mapeamento das áreas antes da execução, além de permitir maior acompanhamento e fiscalização da execução das etapas das obras.

Em relação à frota de veículos, Júnior (2018) destaca que em uma instituição pública para realizar o dimensionamento de frotas, é essencial um detalhado estudo sobre às demandas que serão atendidas e suas especificidades, assim será possível ter uma frota mínima dentro da instituição a fim de garantir a prestação dos serviços. Contudo, durante o processo de prestação de serviços, há algumas falhas, que são identificadas nas atividades de auditoria interna. Com a adoção da ABR, os controles serão preventivos, a fim de efetivar a política de padronização dos procedimentos efetividade e transparência do sistema de transporte da universidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral do estudo foi analisar como a ABR pode contribuir para minimizar as falhas e irregularidades identificadas pela atuação da auditoria interna da UFRB. Esse objetivo foi alcançado através da análise dos PAINTs e RAINs da universidade, com o auxílio de tabelas de verificação, e permitiu evidenciar as modificações que ocorreram após a abordagem da ABR instituída nas atividades da auditoria interna. Constatou-se que a ABR é uma abordagem considerada nova nas ações da auditoria interna da UFRB, visto que o mapa de riscos da auditoria interna foi levado em consideração a partir do PAINT 2017, porém, o processo foi aperfeiçoado para uma metodologia mais eficaz a partir do PAINT 2019, assim foi possível fazer uma discussão sobre a utilização da ABR nas ações da auditoria.

De modo geral, foi possível verificar que a adoção da abordagem de riscos pela auditoria interna da UFRB concede alguns dos benefícios que são evidenciados nos estudos de Pommerening e Bencke (2011), Silva (2015), Brito et al. (2016), demonstrando assim que a

utilização dessa abordagem pode agregar valor aos trabalhos dos auditores e principalmente a instituição.

Nota-se que através da adoção da ABR os macroprocessos foram selecionados de forma mais criteriosa, através da avaliação de riscos estabelecida, direcionando as áreas com maior possibilidade de ocorrência dos riscos. Assim, será possível diminuir de forma gradativa os riscos inerentes e permitirá o estabelecimento de controles internos mais fundamentados, e eficazes para a instituição.

Esse estudo permitiu a observação da aplicação da ABR em uma instituição, mostrando como funciona a abordagem preventiva aos riscos inerentes. A pesquisa limita-se no momento em que tal abordagem de forma prática está sendo aplicada no ano do estudo, então só foi possível verificar o planejamento estabelecido. Como sugestões para novas pesquisas, pode ser verificada como a adoção da ABR pode ter melhorado a ação das auditorias, através da análise dos RAINTs de anos posteriores, além de verificar a efetividade do controle interno a partir da utilização da abordagem de riscos na instituição.

REFERÊNCIAS

- Associação Brasileira de Normas Técnicas. (2009). *ABNT NBR ISO 31000: Gestão de Riscos - Princípios e Diretrizes*. Rio de Janeiro, RJ.
- Azevedo, T. C. B., Altaf, J. G., & Troccoli, I. R. (2017) O controle patrimonial na administração pública. *Revista Eletrônica Machado Sobrinho*, 13(1), 1-9. Recuperado de http://www.machadosobrinho.com.br/revista_online/publicacao/artigos/Artigo01REMS12.pdf
- Bonfiglio, S. U., Beber, B., & Silva, E. (2014). Gestão acadêmica: uma investigação com instituições de ensino superior do vale do Itajaí – Santa Catarina. *Revista da UNIFEBE*. 1(13), 1-17. Recuperado de <https://periodicos.unifebe.edu.br/index.php/revistaeletronicadaunifebe/article/view/265/115>
- Brito, G. C. (2016). *Benefícios e desafios da auditoria baseada em riscos: Proposta de implantação em Instituição Federal Goiano*. (Dissertação de pós-graduação). Universidade Federal de Goiás, Goiania, GO.
- Brito, G. C., Pimenta, D. P., Souza, E. M. S., & Cruz, A. F. (2016). Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em instituições federais de ensino. In *Anuais de XVI colóquio internacional de gestión universitaria-CIG*, Arequipa, Perú.
- Camões, M. R. S., Pantoja, M. J., & Bergue, S. T. (2010) *Gestão de pessoas: bases teóricas e experiências no setor público*. Brasília, DF: ENAP.
- Caruso, A. M. C. (2016). *Metodologia de auditoria baseada em riscos*. Brasília, DF: Universidade Federal do ABC.
- Castro, D. P. (2008). *Auditoria e Controle Interno na Administração Pública: evolução e controle interno no Brasil: do código de contabilidade de 1922 ate a criação do CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização de controles internos no Estados, municípios e ONGs*. São Paulo, SP: Editora Atlas.

- Castro, C. J., & Silva, G. V. (2017). Boas práticas de governança aplicadas ao setor público: Uma análise na prestação de contas de cinco universidades públicas federais. *Revista ESPACIOS*. 38(17).
- Cicco, F. (2007). Auditoria Baseada em Riscos – Como implementar a ABR nas organizações: uma abordagem inovadora. *Risk Tecnologia*, São Paulo, SP.
- Cicco, F. (2018). Um novo paradigma para as auditorias internas, Por que sua organização deve implementar a ABR - Auditoria Baseada em Riscos?. *QSP -Centro da Qualidade, Segurança e Produtividade*.
- Committee of Sponsoring of the Treadway Commission. (2007). *Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada*. Integrated Framework: Application Techniques.
- Esculápio, M. (2013). *A gestão de recursos humanos no serviço público* (Monografia de especialização). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, PR.
- Ferreira, A. C. S. A., Ferreira, B. S. A., & Brito, R. S. (2017) *Obras públicas inacabadas: as principais causas que resultam em desperdício de dinheiro público*. Universidade Federal Fluminense, Rio de Janeiro, Brasil.
- Gerhardt, T. E., & Silveira, D. T. (2009) *Métodos de pesquisa*. Porto Alegre, RS: Editora da UFRGS.
- Girardi, J., & From, D. A. (2018). Auditoria e Governança Corporativa: uma relação de reforço instrumental para a gestão. *Vitrine Prod. Acad.*, 6(1), 89-136.
- Gomes, A. R., Junior, A. J. S. O., & Machado, G. V. (2015). Metodologia de auditoria foco em processo e risco. *Revista do TCU*. 132, 28-37.
- Gonçalves, A. (2008) Auditoria: A evolução das metodologias de auditoria. *Revisores auditores*. Jul-Set, 25-34.
- Instrução Normativa n. 24 , de 17 de novembro de 2015*. (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). Brasília, DF. Recuperado de https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_24_2015.pdf
- Instrução Normativa n. 03, de 09 de junho de 2017*. (2017). Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, DF. Recuperado de http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf
- Instrução Normativa Conjunta n. 01, de 10 de maio de 2016*. (2016). Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília, DF. Recuperado de http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf
- Instrução Normativa n. 9, de 09 de outubro de 2018*. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT e sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna -

RAINT das Unidades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado de <https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-no-9-de-9-de-outubro-de-2018.pdf>

- Junior, R. A. (2018) *Análise da terceirização do serviço de transporte no serviço público. Um estudo comparativo* (Dissertação de Mestrado). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, PR.
- Lima, G. V. (2018). *Procedimentos para implantação da auditoria baseada em riscos em uma indústria do setor gráfico* (Monografia de Graduação). Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, SC.
- Monteiro, M. S. (2012, julho). Auditoria preventiva com foco em riscos: a experiência da controladoria e ouvidoria geral do estado do Ceará (CGE/CE). In *Anais V congresso CONSAD de gestão pública*, Brasília, DF.
- Oliveira, J.A., & Medeiros, M. P. M. (2016). *Gestão de Pessoas no Setor Público*. Ed 2. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC.
- Pardini, E. P. (2019). *Auditoria interna, gestão de riscos, controles internos*. Ed.1. São Paulo: Crossover Consulting & Auditing.
- Pommerening, E. J., & Bencke, F. F. (2011). Auditoria convencional e auditoria baseada em riscos: contribuições à gestão organizacional. *Unoesc & Ciência – ACSA*, 2 (1) 15-26.
- Prodanov, C. C., & Freitas, E. C. (2013) *Metodologia do trabalho científico: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. ed 2. Novo Hamburgo: Feevale.
- Silva, C. M. D. (2013). *Recursos Humanos no Setor Público*. Cuiabá , MT: Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Minas Gerais/MG
- Silva, B. J. P. (2015). *Proposta de modelo de gestão de riscos para uma ifes visando a realização de auditoria baseada em riscos* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, RN.
- Silva, J. P., Ferko, G. P. S., Rosa, J. S., & Silva, L. C. J. (2018) Gestão patrimonial na administração pública: Um estudo de caso na Amazônia Setentrional. In *Anais do V encontro brasileiro de administração pública*. Minas Gerais, Brasil.
- Sousa, E. S. (2013). A gestão da TI dentro do serviço público. In *Anais do X simpósio de excelência em gestão e tecnologia*, Resende, RJ.
- Teixeira, A. F. (2014). *Gestão do orçamentária e financeira: apostila*. Brasília: ENAP.
- Tridapalli, J. P., Fernandes, E., & Machado, W. V. (2011) Gestão da cadeia de suprimento do setor público: uma alternativa para controle de gastos correntes no Brasil. *RAP*, 45(2), 401-433.
- Trilha, C. C. S., & Nunes, R. S. (2017) Almoxarifados de universidades públicas: uma discussão sobre a avaliação de suas atividades. In *Anais do XVII Colóquio internacional de gestão universitária*, Mar del Plata, Argentina.

XVII Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade



"a Contabilidade como mecanismo de Governança"

Universidade Federal do Recôncavo da Bahia. (2017). *Relatório de gestão do exercício de 2016*. Cruz das Almas, BA: Autor.

Universidade Federal do Recôncavo da Bahia. (2019). *UFRB em Números*. Cruz das Almas, BA. Recuperado de <https://ufrb.edu.br/proplan/ufrb-em-numeros>

Vargas, R., Tomaselli, L. G., Fonseca, J. C. C., Perboni, R., & Weber, A. L. (2017) Gestão financeira pública versus privada. *Revista Maiêutica*, 5(1), 147-156.