

AUDITORIA BASEADA EM RISCOS NO COMANDO DA AERONÁUTICA¹

RISK-BASED AUDIT IN THE AERONAUTICS COMMAND

Luana da Silva Cunha²
Paulina Montejano Zibordi*

RESUMO

A Gestão Pública possui como objetivo constante o atendimento público da maneira mais eficiente e com a melhor aplicabilidade dos recursos financeiros disponíveis. Nessa perspectiva, a Auditoria Interna é uma atividade que visa zelar pelo bom uso do recurso público, comprovando a legalidade e legitimidade dos acontecimentos administrativos, por meio da avaliação da conformidade, eficiência, economicidade e eficácia, entre outros princípios. Do mesmo modo que a Administração Pública, a Auditoria também progrediu. Nesse contexto, surgiram novos paradigmas tanto para a gestão dos recursos públicos como para as atividades de Auditoria. Diante desses fatos, a presente pesquisa apresenta uma contextualização sobre o panorama atual da Auditoria Baseada em Riscos. Posteriormente, foi realizado um exame sobre essa evolução da auditoria interna pela literatura e pelos fundamentos legais que amparam os avanços do controle interno no Brasil e no Comando da Aeronáutica – COMAER. Para a metodologia deste trabalho, foram utilizadas as pesquisas bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica como subsídio para investigar os debates mais atuais do contexto que insere a Auditoria, enquanto que a pesquisa documental foi empregada para obter informações atualizadas sobre os conceitos de Governança e Gestão de Riscos no Setor Público e no COMAER. Além disso, no tópico de análise e discussão, foi examinada a atualização normativa sobre as novas práticas de controle no Centro de Controle Interno da Aeronáutica - CENCIAR, esse estudo apontou para uma adequação normativa desse Comando em relação às instruções emanada pelo Poder Executivo.

Palavras-chave: Governança Pública; Auditoria Baseada em Riscos; Gestão de Riscos; Comando da Aeronáutica.

¹ Artigo de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Formação de Oficiais Intendentes (CFOInt) da Academia da Força Aérea (AFA).

² Cadete Intendente do 4º Esquadrão (Turma Orthrus, 2020).

* Docente na Academia da Força Aérea. Doutora em Educação pela Universidade Federal de São Carlos (UFSCar). Possui graduação em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário das Faculdades Associadas de Ensino. Academia da Força Aérea. E-mail: paulimontejano@gmail.com.

ABSTRACT

Public Management has as a constant objective the public service in the most efficient way and with the best applicability of available financial resources. In this perspective, Internal Audit is an activity that aims to ensure the proper use of public resources, verifying the legality and legitimacy of administrative events, by evaluating the conformity, efficiency, economy and effectiveness, among other principles. In the same way as the Public Administration, Auditing has also progressed. In this context, new paradigms have emerged both for the management of public resources and for Auditing activities. In view of these facts, this research presents a contextualization of the current panorama of Risk Based Auditing. This is the first step in the development of internal audit in Brazil and in the Air Force Command (COMAER). For the methodology of this work, bibliographic and documentary research were used. The bibliographical research was used as a subsidy to investigate the most current debates on the context that includes Auditing, while the documental research was used to obtain updated information on the concepts of Governance and Risk Management in the Public Sector and in the COMAER. Moreover, in the analysis and discussion topic, the normative update on the new control practices at the Centro de Controle Interno da Aeronáutica - CENCIAR was examined. This study pointed to a normative adequacy of this Command in relation to the instructions issued by the Executive Branch.

Keywords: Public Governance; Risk Based Auditing; Risk Management; Aeronautics Command.

INTRODUÇÃO

A Administração Pública no Brasil vem modernizando as práticas administrativas de suas organizações, a fim de alcançar o nível de excelência dos serviços prestados para a população. Assim, para alinhar os interesses entre gestores e administrados, o conceito de Governança foi incorporado inicialmente no setor privado e posteriormente, foi adaptado no setor público, primando pelo alinhamento das metas organizacionais entre gestores públicos e sociedade (CASTRO, 2018).

Segundo o Plano Estratégico do Tribunal de Contas da União, a Governança pode ser descrita como um modo sistemático de monitoramento e incentivo, adotado pelas organizações, a fim de alcançar e preservar a confiança da sociedade, alinhando as ações realizadas ao interesse público. Esse processo inclui o relacionamento entre os cidadãos, servidores públicos, alta administração e órgãos de controle (BRASIL, 2019).

Entre os principais componentes dos mecanismos de Governança previstos em nossa legislação, está a auditoria. Essa é essencial para assegurar a efetividade do controle, bem como da qualidade do desempenho das ações em relação às metas e planos estabelecidos dentro da organização. Nesse contexto, de acordo com o Instituto de Auditores Internos (The Institute of

Internal Auditors - The IIA, 2018), representado no Brasil pelo IIA Brasil, a auditoria interna se preocupa em realizar um exame sistemático dos controles administrativos e proporcionar um assessoramento a fim de auxiliar o atingimento dos objetivos da organização.

De acordo com Castro (2018), acontecimentos recentes no mundo corporativo provocaram uma significativa evolução na atividade de auditoria. Assim sendo, a auditoria interna encontra-se frente a um novo paradigma, que passou a incorporar uma visão mais holística e sistemática, baseada em riscos, e não somente na averiguação da conformidade legal e normativa dos atos públicos.

Nessa conjuntura, surgiu a viabilidade de estudar as iniciativas tomadas pelo Comando da Aeronáutica (COMAER), a fim de atender as orientações da Controladoria Geral da União (CGU) e se adequar ao atual paradigma da auditoria. Esse estudo tem a finalidade de apontar o conjunto normativo originado neste novo conceito, quanto à implementação e execução das atividades da Auditoria Baseada em Riscos (ABR) diante desse panorama.

Portanto, a relevância deste trabalho abrange demonstrar como esses avanços contribuem para o aperfeiçoamento das práticas de governança no âmbito do COMAER, por meio de seu órgão de controle interno – Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR). Espera-se, com essa pesquisa, criar subsídios para embasar futuras discussões sobre os aspectos envolvidos na implantação desse moderno modelo de administração.

Em razão do exposto acima e no que se refere ao atingimento das metas institucionais e ao suporte à governança, a presente pesquisa pretende responder a seguinte questão: “Quais as principais mudanças que caracterizam o atual paradigma da auditoria interna no CENCIAR?”

Para tal, o presente trabalho possui como objetivo geral compreender a evolução da auditoria interna pela literatura e pelos fundamentos legais que amparam os avanços do controle interno no Brasil e no comando da Aeronáutica (COMAER), tendo em vista os objetivos organizacionais e os riscos que podem comprometer o alcance dessas metas.

Para atingir o objetivo geral proposto, como objetivos específicos, o estudo se propõe a: i - investigar os debates mais atuais do contexto que insere a Auditoria; ii - examinar a atualização normativa sobre as novas práticas de controle no âmbito público, em especial, no Centro de Controle Interno da Aeronáutica – CENCIAR e, por fim; iii - coletar informações sobre o envolvimento e iniciativas do CENCIAR com os novos conceitos de gestão e de controle, tais como: Governança, Controle e Auditoria Baseada em Riscos.

Em termos de organização, este estudo ficou estruturado em cinco partes. A primeira parte é

a introdução, seguida pela segunda parte, que é dedicada à apresentação do referencial teórico. Nessa seção, são utilizadas obras de autores como Domingos Poubel de Castro (2018), Santos e Souza (2022) e Pardini (2019), a fim de fornecer uma base teórica sólida para o desenvolvimento do estudo.

Além disso, a seção de referencial teórico também aborda documentos importantes, como a Instrução Normativa Conjunta do Ministério Público em conjunto com a Controladoria-Geral da União (IN MP/CGU 01/2016), a Diretriz de Gestão de Riscos no Comando da Aeronáutico (DCA 16-2, 2022), a Norma do Sistema de Controles Internos da Aeronáutica (NSCA 179-1, 2017). Esses documentos fornecem informações relevantes sobre o encaminhamento normativo adotado pela Controladoria Geral da União e pelo Comando da Aeronáutica em relação às mudanças ocorridas no campo da Auditoria, subsidiando uma compreensão mais aprofundada do assunto estudado.

A terceira parte deste trabalho expõe a metodologia aplicada na pesquisa, cujas características foram fundamentadas por autores como Nascimento e Sousa (2016), Minayo (2008) e Gil (2002). A quarta parte apresenta o ajustamento dos normativos de controle público pelo CENCIAR, rumo ao novo paradigma que compõe a auditoria interna no Brasil. Por fim, na quinta e última parte seguem as considerações finais.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico, será apresentado o referencial teórico do presente estudo, com a finalidade de atender ao objetivo proposto pela pesquisa, abordando os conceitos de Governança, Auditoria e características da Auditoria Baseada em Riscos, direcionando-se para o âmbito do setor público, especificamente do COMAER.

1.1 GOVERNANÇA

Segundo Castro (2018), a origem da Governança está associada ao momento em que as organizações deixaram de ser geridas diretamente por seus proprietários e passaram à administração de terceiros, a quem foi atribuída autoridade para gerenciar os recursos pertencentes àqueles. Usualmente, há divergência de interesses entre proprietários e administradores, o que, em decorrência do desequilíbrio de informação, poder e autoridade, leva a um potencial conflito de interesse entre eles, interferindo no alcance dos objetivos da organização.

É nesse contexto que Jensen e Meckling (1978) formalizam a Teoria da Agência, explicando que a sociedade é composta por contratos que estabelecem quais são as funções, direitos e deveres de todos os envolvidos. De acordo com essa teoria, existem dois atores na organização: o principal e o agente. A relação Agente-Principal ocorre quando um indivíduo ou um grupo de pessoas é contratado por outra, para desempenhar algum serviço em seu nome. O impasse encontra-se na dificuldade do principal (proprietário) em monitorar e controlar as atividades dos agentes (gestores), pois esses dispõem de informações privilegiadas em relação àquele, que dificilmente as observa.

Para regular essa divergência, o princípio da Governança tem o papel de alinhar os interesses de proprietários e administradores por meio de um conjunto eficiente de mecanismos, compostos por incentivos e monitoramentos. Esses procedimentos irão garantir que o comportamento dos executivos esteja sempre em consonância aos objetivos determinados pelos proprietários, visando o bom desempenho e longevidade da organização (IBGC, 2015).

1.2 GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO

Em relação ao setor público, foi em detrimento da profunda crise econômica ocorrida em 1980 que a formulação de novas estruturas administrativas e econômicas foram incentivadas com a finalidade de conduzir diretrizes para uma gestão mais eficiente (BRASIL, 2020).

Nessa perspectiva, Bevir (2011) apresenta em seu artigo sobre a genealogia da governança, que a conformidade agente-principal no setor público é estabelecida entre os cidadãos (principal) e os administradores públicos (agentes), com o objetivo de esclarecer o conflito de agência que ocorre entre ambas as partes.

Seguindo o mesmo pensamento, Bovaird (2005) afirma que a governança pública deve ser orientada para o desenvolvimento de avaliação dos resultados e da adesão a critérios ou normas pactuados. Similarmente, o Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2020), cujo objetivo é contribuir com o aperfeiçoamento da Administração Pública em benefício da sociedade, ressalta que a boa governança é aquela que garante a avaliação do desempenho e da legitimidade das ações da organização, o que é ratificado por Lindsay, Osborne e Bond (2014).

A Governança no setor público refere-se, portanto, ao conjunto de mecanismos utilizados na resolução de problemas públicos, a partir de critérios avaliativos ou indicativos, que auxiliam os órgãos a atingirem as necessidades sociais. Dessa maneira, aferir o desempenho da Administração com o intuito de verificar se ela está atendendo aos objetivos definidos, está diretamente ligado aos

princípios de controle e governança (MASSEY; JOHNSTON-MILLER, 2016; BAÊTA; PEREIRA; MUCCI, 2015; FERRY; ECKERSLEY, 2015; BRASIL, 2020).

1.3 AUDITORIA INTERNA

O Instituto de Auditores Internos (The Institute of Internal Auditors - The IIA, 2018), representado no Brasil pelo IIA Brasil, afirma que a auditoria interna é um elemento vital na governança.

A auditoria interna, como um complemento da gestão organizacional, avalia a adequação das premissas de controle interno, risco e governança em uma escala interna. Ela se apresenta como uma ferramenta que pode demonstrar ou realinhar uma estratégia organizacional para se adequar às práticas de governança organizacional e para minimizar o conflito de agência (ATTIE, 2011).

De maneira resumida, consoante à Gestão Estratégica no TCU, a auditoria deve centrar-se na melhoria da prestação de serviços e, conseqüentemente, na qualidade de vida dos cidadãos. Assim, os resultados produzidos podem transformar a organização e criar valor público. Para o Tribunal de Contas da União, esse valor público é justamente a modificação dos aspectos da sociedade, conforme as conclusões obtidas pela verificação da legitimidade (TEIXEIRA, 2012).

A existência de uma unidade de auditoria interna é um mecanismo que colabora para impedir a ocorrência de ações fraudulentas nas organizações. Além disso, a conjuntura atual das instituições públicas requer uma gestão eficiente e eficaz, com maior responsabilidade dos administradores. Portanto, auditoria interna insere-se para amparar o processo de direção das políticas públicas e de sua conformidade com as normas e leis, para que a Administração consiga atingir seus objetivos e estratégias traçadas, e aperfeiçoar seu modelo de gerência (TEIXEIRA, 2006).

1.4 GESTÃO DE RISCOS

O efeito gerado pela incerteza existente sobre os objetivos da organização é chamado de risco. Ele é a possibilidade de ocorrência de eventos que afetem a realização ou alcance dos objetivos, combinada com o impacto dessa ocorrência sobre os resultados pretendidos (BRASIL, 2018). É a gestão desse fator que constitui o elemento principal na gestão das agências públicas que visam efetivamente gerar valor para a sociedade.

Nessa perspectiva, o gerenciamento de riscos representa as atividades realizadas pelas pessoas em todos os níveis da organização, desde a definição da estratégia até as atividades operacionais, aplicando os princípios, a estrutura e o processo de gestão de riscos para dar suporte à tomada de decisões e à implementação de ações para manter os riscos no nível de tolerância estabelecido pela administração, proporcionando segurança para o cumprimento dos objetivos da organização (INTOSAI, 2007).

Pardini (2019, p. 3) afirma 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”. Para 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.

Nesse contexto, a Auditoria Baseada em Riscos (ABR) é uma abordagem da auditoria interna que utiliza a gestão de riscos, já existente na organização. Essa abordagem da auditoria se torna uma grande aliada para a gestão, pois prioriza as ações da auditoria somente para as áreas mais vulneráveis da instituição (SANTOS; SOUZA, 2022).

A Controladoria Geral da União, por meio da IN MP/CGU 01/2016, define a Gestão de Riscos como: “Processo para identificar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, para fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização” (BRASIL, 2016, p. 2).

Em concordância, para o Tribunal de Contas da União (TCU), uma gestão de riscos eficaz melhora as informações para o direcionamento estratégico e para as tomadas de decisões de responsabilidade da governança, contribuindo para a otimização do desempenho na realização dos objetivos das políticas e serviços públicos (BRASIL, 2017).

1.5 A INSTRUÇÃO NORMATIVA CONJUNTA MP/CGU Nº 01/2016

Promulgada em 2016, a Medida Provisória (MP) 726 trouxe como consequência a extinção da Controladoria Geral da União (CGU) e a criação do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle (MTF), provocando, assim, uma modificação na Lei 10.683 de 2003, que havia estabelecido a CGU. As atribuições que antes eram de responsabilidade da Controladoria foram

transferidas para o novo Ministério, que passou a desempenhar o papel de órgão central de controle interno federal (BRASIL, 2016).

Posteriormente, em 2017, por meio de uma decisão presidencial, o órgão de controle interno retomou o nome de "Controladoria-Geral da União". Apesar da mudança de nome, todas as atribuições estabelecidas em 2016 foram mantidas, incluindo a prevenção, detecção e punição de irregularidades e má administração dos recursos públicos federais.

Nesse contexto, no ano de 2016, a Instrução Normativa Conjunta nº 01 MP/CGU, de 10 de maio de 2016, foi emitida para estabelecer medidas que visam sistematizar práticas relacionadas à governança, utilizando mecanismos essenciais como a Gestão de Riscos, Controle Interno e Transparência. O objetivo do documento é consolidar a gestão, aprimorar os processos e o alcance dos objetivos das organizações do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2016).

A seção que aborda os conceitos utilizados na norma é clara ao definir a governança como a combinação de processos e estruturas estabelecidos pela alta administração para informar, dirigir, administrar e monitorar as atividades da organização, com o objetivo de alcançar seus objetivos. Desse modo, a construção de um modelo de governança requer a implementação de uma gestão de riscos e de controles internos de gestão, que estejam alinhados à transparência das ações adotadas (BRASIL, 2016).

Segundo o art. 12 da IN 01/2016, a responsabilidade por estabelecer, manter, monitorar e aperfeiçoar os controles internos da gestão é da alta administração da organização, cabendo também aos demais funcionários e servidores a responsabilidade pela operacionalização dos controles internos da gestão e pela identificação e comunicação de deficiências às instâncias superiores. Portanto, todos os agentes internos da Unidade têm o dever de garantir a efetividade da implementação da governança (BRASIL, 2016).

O modelo de governança, orientado pela IN MP/CGU 01/2016, engloba riscos e controles internos na forma de um Comitê de Governança, Riscos e Controles, objetivando o estabelecimento de um ambiente de controle e gestão de riscos que respeite os valores, interesses e expectativas da organização e dos agentes que a compõem e, também, o de todas as partes interessadas, tendo o cidadão e a sociedade como principais vetores (BRASIL, 2016).

A mesma Instrução Normativa, em seu art. 23, determina que os órgãos e as entidades do Poder Executivo federal devem instituir o Comitê de Governança, Riscos e Controles (BRASIL, 2016).

A gestão de riscos, segunda vertente estrutural disposta pela referida norma, tem o objetivo de “assegurar que os responsáveis pela tomada de decisão, em todos os níveis do órgão ou entidade, tenham acesso tempestivo a informações suficientes quanto aos riscos aos quais está exposta a organização [...]” (BRASIL, 2016, p. 6).

A norma determina ainda que a política de gestão de riscos³ deve estar integrada ao planejamento estratégico do órgão ou entidade, devendo ser continuamente revista de forma a manter todos os riscos devidamente mapeados, considerando seus impactos e meios de prevenção. Assim sendo, cada risco mapeado e avaliado deve estar associado a um agente responsável formalmente identificado, e recomenda a utilização de ferramentas de gestão para a identificação e acompanhamento dos riscos (BRASIL, 2016).

Nesse sentido, Azevedo (2017) afirma que a gestão de riscos é a ferramenta básica para a implantação da governança na esfera pública proposta na IN 01/2016. O autor reitera que trata-se de uma abordagem que potencializa o alcance de resultados em qualquer organização, de forma a mitigar riscos por meio de controles apropriados.

A Instrução Normativa MP/CGU nº 01/2016 determinou que os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal deveriam instituir, em até 12 meses contados de sua publicação, a política de gestão de riscos, especificando os princípios, objetivos organizacionais, as diretrizes, competências e responsabilidades. Tal política serviria de base para a modelagem de uma estrutura de governança nas organizações (BRASIL, 2016).

Em novembro de 2017, o Decreto nº 9.203/2017 entrou em vigor para regulamentar a Instrução Normativa pertinente, estabelecendo uma política de governança pública para os órgãos da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional. O referido decreto trata dos princípios fundamentais da governança pública, tais como capacidade de resposta, integridade, confiabilidade, melhoria regulatória, prestação de contas e responsabilidade, e transparência (BRASIL, 2017a).

O mesmo decreto, no art. 17 define os princípios e as diretrizes de governança, delinea as atribuições dos comitês de governança e, pelo art. 18, especifica as competências da auditoria interna governamental, destacando a sua responsabilidade em promover aprimoramentos nas operações das organizações, com foco na realização de seus objetivos e agregação de valor, por meio de uma abordagem sistemática e disciplinada (BRASIL, 2017a).

³ Política de gestão de riscos: declaração das intenções e diretrizes gerais de uma organização relacionadas à gestão de riscos (BRASIL, 2016).

O decreto em questão ressaltou a relevância da auditoria interna na análise do gerenciamento de riscos, na prevenção de condutas inadequadas e práticas que desrespeitem a ética, assim como no monitoramento das políticas e normas que prejudiquem o cumprimento dos objetivos da organização (BRASIL, 2017a).

A IN MP/CGU 01/2016 considera o Modelo de Três Linhas de Defesa, conceito que será abordado mais adiante e, por conseguinte, afirma que a auditoria interna se constitui na terceira linha de defesa das organizações públicas, visando propiciar o alcance de seus objetivos através da mitigação de riscos que impactem nas atividades finalísticas das instituições (BRASIL, 2016).

Segundo a Instrução Normativa, os controles definidos por essas linhas devem se basear no gerenciamento de riscos e integrar o processo de gestão, aplicando-se a todos os níveis do órgão ou da entidade pública, devendo ser implantados mediante uma série de ações contínuas que permeiam as atividades da organização, com clara definição dos responsáveis pelos diversos controles internos da gestão (BRASIL, 2016).

1.6 GERENCIAMENTO DE RISCOS NO COMAER

Conforme o “Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos do TCU” (2017b), a abordagem das Três Linhas de Defesa é um método que permite uma compreensão mais simples da comunicação entre os papéis e as responsabilidades essenciais de gerenciamento de riscos e controles. Essa abordagem institui três grupos de responsáveis envolvidos com o gerenciamento de riscos, sendo cada um deles referentes a uma linha de defesa: a gestão operacional (1ª linha), as funções de gerenciamento de riscos e conformidade (2ª linha), e a auditoria interna (3ª linha).

Nesse sentido, o Plano Estratégico Militar da Aeronáutica (PEMAER) (PCA 11-47, 2018, p. 35), com a finalidade de orientar os investimentos da Força Aérea Brasileira e alcançar os objetivos estratégicos estabelecidos, em consonância à Concepção Estratégica “Força Aérea 100” (DCA 11-45, 2018), estabeleceu as diretrizes para os macroprocessos de gestão e suporte, dentre essas: “Desenvolver a habilidade na prestação de serviços de consultoria em governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos”.

No âmbito do Comando da Aeronáutica, a terceira linha de defesa é constituída pelo Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR) como Unidade de Auditoria Interna Governamental, sendo o órgão responsável por realizar a avaliação da operacionalização dos

controles internos da gestão inseridos pela primeira linha de defesa (executada por todos os níveis de gestão na organização) e supervisionados pela segunda linha de defesa (BRASIL, 2017b).

Desse modo, conforme a Norma do Sistema de Controles Internos da Aeronáutica (NSCA 179-1, 2019), o CENCIAR não atua como partícipe da gestão (cogestão), mas dessa se dissocia, com o intuito de preservar sua independência e imparcialidade ao avaliar o órgão executor.

Diante desse cenário, o documento que conduz a Gestão de Riscos no Comando da Aeronáutica (DCA 16-2, 2022), no tópico 6, estabelece os requisitos mínimos para a gestão de riscos no COMAER, seguindo a abordagem proposta pelo Ministério do Planejamento em 2018, que se baseia no modelo COSO. Esses requisitos abrangem a análise do ambiente, a identificação de eventos de risco, a avaliação e controle dos riscos, a resposta aos riscos e a informação, comunicação e monitoramento dos mesmos.

Em cada uma das etapas apresentadas nesse tópico da DCA 16-2 (2022), são conferidas as estratégias e ações que visam a proteção dos valores da organização e a garantia de que os objetivos estratégicos da Instituição serão cumpridos, priorizando e enfrentando os riscos que comprometem o cumprimento da missão organizacional do Comando da Aeronáutica.

2 METODOLOGIA

Este estudo é uma pesquisa básica, quanto à sua natureza, que em concordância com Nascimento e Sousa (2016), buscou construir uma base teórica sólida e compreender o tema proposto de forma ampla e aprofundada, contribuindo com outras áreas de conhecimento.

A abordagem utilizada foi a qualitativa, cujo objetivo foi compreender os fenômenos através da relação entre o sujeito e o mundo, sem recorrer a medidas numéricas. Para alcançar esse propósito, foram delineados os principais aspectos relacionados ao tema em questão, bem como foram examinados de maneira contextualizada e específica os materiais relevantes (MINAYO, 2008).

Em relação aos seus objetivos, o estudo possui caráter exploratório por ter realizado o levantamento de informações, com a finalidade de facilitar a proximidade do pesquisador com o tema abordado (GIL, 2002).

Para Gil (2002, p. 44), a pesquisa bibliográfica “[...] é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Para o referencial deste estudo, portanto, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, como subsídio para investigar os debates

mais atuais do contexto que insere a Auditoria, por meio de teses, dissertações e obras de autores relevantes sobre o assunto como Domingos Poubel de Castro, além de conceitos definidos pelo Instituto de Auditores Internos do Brasil.

Posteriormente, a pesquisa documental foi empregada para obter informações atualizadas sobre os conceitos de Governança no Setor Público e Gestão de Riscos. Para isso, foi abordada a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016. Gil (2002, p. 46) afirma que “[...] essa pesquisa é muito comum em estudos que buscam explorar informações em documentos públicos, presentes em bibliotecas ou arquivos [...]”

Além disso, no tópico de análise e discussão, para examinar a atualização normativa sobre as novas práticas de controle no CENCIAR, foram utilizados os seguintes documentos elaborados pelo Comando da Aeronáutica: as Diretrizes de Gestão de Riscos no Comando da Aeronáutica (DCA 16-2, 2017/2022)⁴, a Norma do Sistema de Controles Internos da Aeronáutica (NSCA 179-1, 2019) e a Instrução de Padrões de Auditoria Interna do Comando da Aeronáutica (ICA 174-4, 2019).

3 ANÁLISE E DISCUSSÃO

Este tópico analisa como as orientações normativas do Comando da Aeronáutica foram elaboradas em detrimento do surgimento do novo modelo de gestão baseado em riscos e o papel da auditoria nesse contexto.

Como foi estudado durante o Referencial Teórico, especificamente por Castro (2018), a gestão de riscos ganhou um papel muito importante na auditoria ao auxiliar na redução do impacto dos riscos no alcance das metas organizacionais. Trata-se de uma inovação nos moldes de controle ao representar uma mudança de paradigma em relação às abordagens tradicionais de gestão que se concentravam principalmente em aspectos financeiros e contábeis.

Tendo em vista o enfoque mais holístico e proativo, esse método busca identificar, avaliar e gerenciar todos os tipos de riscos que uma organização pode enfrentar, incluindo riscos operacionais, de segurança, estratégicos, entre outros. Essa inovação considera o ambiente interno e externo da organização, bem como suas vulnerabilidades e oportunidades, e utiliza técnicas e ferramentas avançadas para avaliar e mitigar os riscos.

Ao retomar a obra de Santos e Souza (2022), também abordada no Referencial deste trabalho, fica evidente que a gestão de riscos desempenha um papel fundamental na identificação e

⁴ A DCA 16-2 foi elaborada em 2017 e, posteriormente, foi atualizada em 2022.

avaliação dos riscos associados aos processos, atividades e operações da empresa. É importante destacar que os riscos mais relevantes são aqueles que estão presentes em áreas consideradas críticas na instituição.

À vista disso, como já referenciado anteriormente, a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU 01/2016 afirma que a gestão de riscos é uma abordagem mais colaborativa, que deve envolver todos os níveis e áreas da organização na identificação e gerenciamento dos riscos, em vez de ser uma atividade isolada e centralizada em uma única área ou departamento.

Nesse sentido, o art. 17 da Instrução Normativa estabeleceu que a política de gestão de riscos fosse instituída em um prazo de doze meses a contar de sua publicação, o que foi feito pela FAB com a publicação da primeira versão da DCA 16-2, em outubro de 2017.

Com relação ao Gerenciamento de Risco, o Comando da Aeronáutica (COMAER) estabeleceu normas e metodologias para esse tema. A Diretriz 16-2 (2017, p. 5) afirma que a Gestão de Riscos no Comando da Aeronáutica “é a ferramenta elaborada para orientar, no mais alto nível da administração do COMAER, todas as suas organizações subordinadas, com relação à temática Gestão de Riscos”.

A referida Diretriz foi atualizada e revisada no ano de 2022 e, logo no sumário, há o alinhamento estratégico do COMAER com a Administração Pública, ao dispôr como um de seus pressupostos normativos a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU 01/2016. A DCA 16-2 (2022) estabelece conceitos e orientações para o gerenciamento de riscos nas organizações do COMAER. Ela descreve de maneira abrangente o processo de gerenciamento de riscos, que engloba a identificação, análise, avaliação, tratamento, monitoramento e controle dos riscos.

Nessa direção, em atendimento a uma recomendação do Tribunal de Contas da União (TCU), apresentada no Acórdão nº 1.704/2009 do Plenário do TCU, o Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR) foi criado em 2012. Instituído como organização de Assessoria Direta e Imediata ao Comandante da Aeronáutica, posteriormente, passou a incorporar o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPF), por meio da CGU, como Unidade Setorial da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET-MD). Isso ocorre para garantir a responsabilidade fiscal na gestão dos recursos públicos da Força Aérea Brasileira.

Disciplinado pela Norma do Sistema de Controle Interno da Aeronáutica (NSCA 179-1, 2019), o CENCIAR foi designado para executar as tarefas relacionadas com a orientação e melhoria dos regulamentos aplicáveis aos Órgãos Centrais dos Sistemas (segunda linha de defesa),

com o objetivo de implementar os controles internos de gestão (primeira linha de defesa) em todos os níveis das estruturas organizacionais do Comando da Aeronáutica.

Além disso, para se adaptar às orientações da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016, em maio de 2018, a Portaria nº 576/GC3, instituiu o Sistema de Controle Interno da Aeronáutica (SISCONIAER). Por conseguinte, o CENCIAR foi designado para desempenhar o papel de órgão central desse Sistema. A implantação do SISCONIAER surgiu como uma ferramenta para complementar o controle interno efetivo inserido na auditoria, à medida que permite o aprimoramento da gestão da organização e promove ações corretivas e preventivas em todos os níveis das estruturas organizacionais.

No sentido abordado, a NSCA 179-1 (2019) tem a finalidade primordial de servir como guia direcionador para as atividades do SISCONIAER, no que tange à orientação e ao aprimoramento das normas pertinentes à implementação dos controles internos da gestão. Tais controles, por sua vez, devem ser meticulosamente estruturados pela Administração do COMAER, de modo a assegurar uma margem de segurança razoável, para viabilizar a consecução dos objetivos estabelecidos em todas as camadas das estruturas organizacionais.

Outra iniciativa do CENCIAR, por meio da ICA 174-4 (2019), foi estabelecer os padrões gerais para o planejamento, execução, elaboração de relatórios e controle de qualidade das atividades de auditoria interna governamental realizadas no âmbito do COMAER. Esses padrões foram desenvolvidos com base nas Normas Internacionais de Auditoria estabelecidas pelo The Institute of Internal Auditors Global (IIA Global) e seguem as orientações do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Além disso, a atualização do documento padroniza termos e procedimentos consoante ao Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental (2017). Esse referencial define os princípios fundamentais para a prática da atividade de auditoria interna governamental, alinhando-se aos princípios fundamentais das Normas Internacionais de Auditoria (2012) estabelecidas pelo IIA Global.

A convergência do Referencial Técnico às Normas Internacionais de Auditoria mostra o compromisso do Comando da Aeronáutica em adotar as boas práticas internacionais em relação à governança, gestão de riscos e controles internos. Essa convergência traz inúmeros benefícios, especialmente em relação à credibilidade da gestão governamental.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse trabalho se insere na área da Administração Pública, que diante da importância e valorização do instrumento de auditoria interna no Comando da Aeronáutica, foi desenvolvido com o propósito de responder o seguinte questionamento: “Quais as principais mudanças que caracterizam o atual paradigma da auditoria interna no CENCIAR?”

Para isso, foram estabelecidos três objetivos específicos. Inicialmente, buscou-se verificar a evolução do arcabouço conceitual contemporâneo acerca da Governança e sua ferramenta básica, a auditoria interna, para a Administração Governamental. Por meio dos documentos oficiais abordados, foi possível compreender a relevância e encaminhamento desses conceitos no âmbito do setor público. Desse modo, foi possível atingir o objetivo de investigar os debates mais atuais do contexto que insere a Auditoria.

Adicionalmente, ao analisar a atualização normativa sobre as novas práticas de controle no âmbito público, em especial no CENCIAR, foi possível verificar como essas mudanças se refletiram no contexto específico do COMAER. Por meio de pesquisas em dados primários foi possível compreender como esse Centro de Controle Interno se tornou responsável por orientar e regulamentar as ações de controle no contexto desse Comando. Portanto, o objetivo específico de examinar a atualização normativa sobre as novas práticas de controle no âmbito público, em especial no CENCIAR, foi alcançado.

As pesquisas documentais acerca da gestão de riscos e das padronizações das atividades de auditoria interna governamental no COMAER, apontaram para o alinhamento entre as diretrizes e normas desse Comando com as normas internacionais estabelecidos pelo Instituto de Auditores Internos Globais (IIA Global). Assim, o objetivo de coletar informações sobre o envolvimento e iniciativas do CENCIAR com os novos conceitos de gestão e controle, como Governança, Controle e Auditoria Baseada em Riscos, também foi alcançado.

Ao atingir os objetivos específicos, o objetivo geral deste trabalho foi alcançado. Ele consistiu em analisar as principais mudanças que caracterizam o atual paradigma da auditoria interna no CENCIAR e permitiu uma compreensão abrangente das transformações ocorridas nesse campo e seu impacto na organização, tendo em vista o surgimento de orientações emanadas por órgãos centrais de controle.

Assim sendo, ao mesmo tempo em que este estudo contribui para o aprofundamento do conhecimento sobre a evolução da auditoria interna no contexto da Administração Pública, com

foco no COMAER, ele abre possibilidade para novos estudos acerca da importância desse instrumento de controle na busca pela eficiência, transparência e boa governança no setor público.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

AZEVEDO, Mateus Miranda de. O compliance e a gestão de riscos nos processos organizacionais. **Revista de Pós-graduação Multidisciplinar**, v. 1, n. 1, p. 179-196, 2017. Disponível em: <https://fics.edu.br/index.php/rpgm/article/view/507>. Acesso em: 03 jul. 2023.

BAÊTA, Odemir Vieira; PEREIRA, José Roberto; MUCCI, Carla Beatriz Marques Rocha e. Contributions of communicative of rationality for the brazilian public governance. **Business and Management Review**, v. 4, n. 5, p. 761-769, 2015. Disponível em: https://www.academia.edu/21326354/Contributions_of_Communicative_of_Rationality_for_the_Brazilian_Public_Governance. Acesso em: 02 jul. 2023.

BEVIR, Mark. Governança democrática: uma genealogia. **Revista de Sociologia e Política**, v. 19, p. 103-114, 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0104-44782011000200008>. Acesso em: 03 jul. 2023.

BOVAIRD, Tony. Public governance: balancing stakeholder power in a network society. **International review of administrative sciences**, v. 71, n. 2, p. 217-228, 2005. Disponível em: https://www.academia.edu/1252723/Public_governance_balancing_stakeholder_power_in_a_network_society. Acesso em: 03 jul. 2023.

BRASIL. Controladoria Geral da União (CGU). **Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01 de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33947>. Acesso em: 03 jul. 2023.

BRASIL. Controladoria Geral da União (CGU). **Instrução Normativa nº 03 de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409>. Acesso em: 04 jul. 2023.

BRASIL. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Portaria nº 28/EGE1, de 31 de agosto de 2022. Gestão de Riscos no Comando da Aeronáutica. DCA 16-2. **Boletim do Comando da Aeronáutica**, Brasília, n. 202, 27 out. 2022.

BRASIL. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Portaria nº 70/7SC, de 04 de outubro de 2017. Gestão de Riscos no Comando da Aeronáutica. DCA 16-2. **Boletim do Comando da Aeronáutica**, Brasília, n. 188, 01 nov. 2017.

BRASIL. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Portaria nº 103/AMNO, de 23 de setembro de 2019. Padrões de Auditoria Interna. ICA 174-4. **Boletim do Comando da Aeronáutica**. Brasília, n. 172, 25 set. 2019.

BRASIL. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Portaria nº 576/GC3 de 02 de maio de 2018. Institui o Sistema de Controles Internos da Aeronáutica. **Diário Oficial da União**. Brasília, 2018.

BRASIL. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Portaria nº 1.478/GC3, de 25 de setembro de 2018. Norma do Sistema de Controles Internos da Aeronáutica. NSCA 179-1. **Boletim do Comando da Aeronáutica**. Brasília, n. 170, 27 set. 2018.

BRASIL. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Portaria nº 1.597/GC3, de 10 de outubro de 2018. Aprova a reedição da DCA 11-45 “Concepção Estratégica - Força Aérea 100”. **Boletim do Comando da Aeronáutica**. Rio de Janeiro, n. 180, 15 out. 2018.

BRASIL. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Portaria nº 2.102/GC3, de 18 de dezembro de 2018. Aprova a reedição do Plano Estratégico Militar da Aeronáutica. **Boletim do Comando da Aeronáutica**. Rio de Janeiro, n. 222, 20 dez. 2018.

BRASIL. Presidência da República. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. **Diário Oficial da União**. Brasília, 2017a.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Governança pública: referencial básico de governança organizacional para organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU. 3. ed. Brasília: **TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado (SecexAdministração)**, 2020. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-publica-a-3-edicao-do-referencial-basico-de-governanca-organizacional.htm>. Acesso em: 03 jul. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Plano Estratégico do Tribunal de Contas da União - 2019/2025. Brasília: **TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão (Seplan), Secretaria-Geral da Presidência (Segpres)**, 2019. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/plano-estrategico-do-tcu.htm>. Acesso em: 03 jul. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos/Tribunal de Contas da União. Brasília: **TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo**, 2018. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/gestao-de-riscos-avaliacao-da-maturidade.htm>. Acesso em: 03 jul. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos. Brasília: **TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo**, 2017b. 123 p.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

FERRY, Laurence; ECKERSLEY, Peter. Budgeting and governing for deficit reduction in the UK public sector: act three ‘accountability and audit arrangements’. **Public Money & Management**, v. 35, n. 3, p. 203-210, 2015.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de. Gestão de risco: possibilidades de utilização pelo setor público e por entidades de fiscalização superior. **Revista do TCU**, n. 93, p. 42-54, 2002. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCUCU/article/view/844>. Acesso em: 03 jul. 2023.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=21138>. Acesso em: 03 jul. 2023.

INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DO BRASIL (IIA Brasil). **Declaração de Posicionamento do IIA: O papel da auditoria interna na governança corporativa**. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/declaracoes-de-posicionamento#:~:text=Declara%C3%A7%C3%B5es%20de%20posicionamento%20auxiliam%20um,e%20responsabilidades%20relacionados%20%C3%A0%20carreira>. Acesso em: 03 mar. 2023.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). Subcomitê de Normas de Controle Interno. **Diretrizes para Normas de Controle Interno do Setor Público – Informações Adicionais sobre Gestão de Risco nas Entidades**. INTOSAI GOV 9130. Áustria, 2007. Tradução: Antonio Alves de Carvalho Neto. Brasília, 2013.

JENSEN, Michael Cole; MECKLING, William Henry. Can the corporation survive?. **Financial Analysts Journal**, v. 34, n. 1, p. 31-37, 1978.

LINDSAY, Colin; OSBORNE, Stephen Pike; BOND, Sue. The ‘new public governance’ and employability services in an era of crisis: Challenges for third sector organizations in Scotland. **Public Administration**, v. 92, n. 1, p. 192-207, 2014.

MASSEY, Andrew; JOHNSTON-MILLER, Karen. Governance: public governance to social innovation?. **Policy & Politics**, v. 44, n. 4, p. 663-675, 2016.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O desafio do conhecimento**. 11 ed. São Paulo: Hucitec, 2008.

NASCIMENTO, Francisco Paulo do; SOUSA, Flavio Luis Leite. **Metodologia da Pesquisa Científica - Teoria e Prática**. Brasília: Thesaurus, 2016.

PARDINI, Eduardo Person. **Auditoria interna, gestão de riscos, controles internos**. Ed.1. São Paulo: Crossover Consulting & Auditing, 2019.

SOUZA, Kleberon Roberto de; SANTOS, Franklin Brasil. **Auditoria baseada em riscos: como agregar valor e melhorar as operações de uma organização**. Belo Horizonte: Fórum, 2022. 196p.

TEIXEIRA, Maria de Fátima. **O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz**. 2006. Tese de Doutorado. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.2/581>. Acesso em: 03 jul. 2023

TEIXEIRA, Vilmar Agapito. Criando Valor Público – Gestão Estratégica no TCU. **Página de Liderança**, Brasília, 2012. Disponível em:
<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/criando-valor-publico-gestao-estrategica-no-tcu.htm>.
Acesso em: 03 jul. 2023.

The Institute of Internal Auditors (IIA Global). **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. Springs, Florida, USA, out. 2012.