



ESCOLA DE COMANDO E ESTADO-MAIOR DA AERONÁUTICA
COORDENADORIA ACADÊMICA
CURSO DE POLÍTICA E ESTRATÉGIA AEROESPACIAIS

MARCELO ANDRADE **MARTINELLI**, Cel Int

A Auditoria Baseada em Riscos: uma contribuição para adicionar e proteger o valor organizacional do Comando da Aeronáutica

Rio de Janeiro
2024

ESCOLA DE COMANDO E ESTADO-MAIOR DA AERONÁUTICA
COORDENADORIA ACADÊMICA
CURSO DE POLÍTICA E ESTRATÉGIA AEROESPACIAIS

MARCELO ANDRADE **MARTINELLI**, Cel Int

A Auditoria Baseada em Riscos: uma contribuição para adicionar e proteger o valor organizacional do Comando da Aeronáutica

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Escola de Comando e Estado-Maior da Aeronáutica como requisito parcial para aprovação no Curso de Política e Estratégia Aeroespaciais.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Patrícia de Oliveira Matos.

Rio de Janeiro
2024

1 INTRODUÇÃO

Em 2017, o governo instituiu a política de governança pública por intermédio do Decreto nº 9.203 (Brasil, 2017a), com vistas a, precipuamente, estabelecer procedimentos para direcionar a atuação dos órgãos que integram o Poder Executivo Federal e monitorar o seu funcionamento, de modo a maximizar a entrega de bons resultados à coletividade, em termos de serviços e de políticas públicas.

Entre os principais mecanismos de governança previstos naquele normativo está a auditoria interna governamental, a qual é definida pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) da Controladoria-Geral da União (CGU), órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, como:

[...] uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (Brasil, 2017b, p. 6).

Segundo Souza e Santos (2022), o caráter sistemático preconizado pelo modelo atual da auditoria interna governamental é necessário para ampliar sua função preventiva e de fortalecimento da gestão, concentrando-se em compreender as causas das falhas e propor soluções, em vez de focar nas inconformidades e irregularidades. Tal paradigma corresponde ao estágio mais recente de um longo processo de evolução percorrido pela auditoria governamental para acompanhar as alterações da Administração Pública.

Originalmente, a auditoria governamental restringia-se à análise de demonstrativos contábeis. Posteriormente, passou a enfocar apenas a conformidade às normas legais. Em seguida, com a implementação da gestão orientada para resultados, dedicou-se a avaliar a eficácia das políticas públicas. A partir de 2017, seguindo os padrões internacionais, iniciou-se a implementação da Auditoria Baseada em Riscos (ABR), um método ainda em desenvolvimento que enfatiza a responsabilidade dos gestores pelos controles internos e posiciona a auditoria como uma ferramenta independente de avaliação e consultoria, auxiliando na gestão de riscos, controle e governança (Souza; Santos, 2022).

No âmbito do Comando da Aeronáutica (COMAER), a auditoria interna governamental é executada pelo Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR). Diante desse cenário de evolução da auditoria, o CENCIAR, alinhado às normas internacionais, passou a aplicar a metodologia da ABR em seus trabalhos de avaliação.

Nesse contexto, a implementação da Auditoria Interna Baseada em Riscos pelo CENCIAR contribui efetivamente para adicionar e proteger o valor organizacional do Comando da Aeronáutica, pois concentra os esforços do Centro nas áreas de maior vulnerabilidade a eventos que possam comprometer o cumprimento dos objetivos das unidades auditadas, bem como estimula o aprimoramento dos processos de gerenciamento de riscos.

A Auditoria Baseada em Riscos promove o direcionamento dos esforços do CENCIAR às questões com maior exposição a riscos pois sua metodologia baseia-se na análise prévia e sistemática de riscos relevantes, assumindo uma postura preventiva, assim como constitui-se no alinhamento às normas internacionais de auditoria recomendado pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

Ademais, a ABR colabora com o amadurecimento da gestão de riscos nas organizações, visto que auxilia na identificação, medição e priorização dos riscos, indo ao encontro da determinação do TCU quanto ao emprego dessa abordagem com vistas a viabilizar a efetiva implementação de planos de ação para tratamento dos riscos.

A implementação da Auditoria Baseada em Riscos pelo CENCIAR encontra-se em estrita aderência à diretriz para o aprimoramento dos mecanismos de auditoria interna no COMAER contida no Plano Estratégico Militar da Aeronáutica (Brasil, 2024).

Entre os diversos benefícios proporcionados por essa metodologia de auditoria, a literatura acadêmica destaca o foco na avaliação dos riscos que possam afetar de maneira contundente os objetivos da organização.

2 A CONCENTRAÇÃO DE ESFORÇOS DO CENCIAR

O Centro de Controle Interno da Aeronáutica foi criado em 2012 com a missão de coordenar e executar as atividades de controle interno no COMAER mediante a técnica de auditoria (Brasil, 2013). Seguindo o padrão vigente à época, empregou em seus trabalhos a auditoria de conformidade, modalidade na qual a avaliação da gestão é realizada com fulcro na comparação de uma situação encontrada com um critério ou norma aplicável à entidade auditada.

Nos anos seguintes, o CENCIAR incluiu em suas atividades a realização de auditorias operacionais, as quais buscam avaliar o desempenho da administração quanto ao cumprimento dos objetivos da organização e contribuir para o aperfeiçoamento da gestão.

Entretanto, a auditoria de conformidade consolidou-se como a modalidade predominantemente utilizada pelo Centro nas avaliações das unidades do COMAER.

Em 2023, iniciou-se o processo de convergência das atividades de auditoria interna governamental do CENCIAR às normas internacionais, por intermédio da implementação da Auditoria Baseada em Riscos. Segundo Brito (2016), a ABR é uma abordagem com foco em temas relevantes, visando aos objetivos e avaliando se o gerenciamento de riscos está atuando conforme as expectativas da organização.

Nesse sentido, a utilização da ABR pelo CENCIAR representou uma mudança significativa pois, conforme Souza e Santos (2022), essa abordagem concentra esforços na avaliação dos riscos críticos, ou seja, focaliza os eventos que podem impactar os objetivos das unidades de forma incisiva, visando à prevenção de óbices.

Na metodologia empregada anteriormente, qual seja a auditoria de conformidade, o CENCIAR centrava seus trabalhos na avaliação dos controles internos de forma compartimentalizada, sem uma correlação com a visão de riscos da instituição, o que limitava a detecção a eventuais problemas pontuais. Após a implementação da ABR, o CENCIAR passou a direcionar seus esforços em identificar, priorizar e avaliar as áreas de maior risco para as organizações com uma visão sistêmica, otimizando, assim, seus recursos.

Nessa nova perspectiva, o CENCIAR passou a adotar uma postura focada na prevenção, emitindo recomendações voltadas para atuar nas causas dos riscos para a atividade avaliada, com vistas a alertar a administração acerca dos riscos gerenciados indevidamente e, assim, possibilitar a adoção de medidas para prevenir sua ocorrência. Corroborando esse posicionamento, Souza e Santos (2022) afirmam que a ABR representa uma evolução da atividade de auditoria em razão de sua abordagem preventiva, contribuindo de modo mais efetivo para adicionar valor por meio do foco na consecução dos objetivos organizacionais, ao contrário da tradicional modalidade de conformidade, centrada no passado.

Além de trazer as vantagens mencionadas, o emprego da Auditoria Baseada em Riscos pelo CENCIAR constitui o seu alinhamento às principais diretrizes internacionais sobre auditoria interna, notadamente, à Estrutura Internacional de Práticas Profissionais – IPPF, do Instituto dos Auditores Internos (IIA, 2017).

Esse processo decorre da recomendação do Tribunal de Contas da União constante do Acórdão nº 1171/2017 – Plenário, no sentido de que a Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União convergisse suas atividades de auditoria interna governamental às normas internacionais (Brasil, 2017d). Em atendimento ao TCU, aquela

Controladoria emitiu o Referencial Técnico (Brasil, 2017b) e o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental (Brasil, 2017c), redefinindo as atividades de auditoria do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, do qual o CENCIAR é integrante, para o novo paradigma baseado em riscos.

Portanto, conclui-se que a metodologia da Auditoria Baseada em Riscos promove o direcionamento dos esforços do CENCIAR às questões passíveis de afetar de maneira mais contundente os objetivos das unidades, contribuindo de forma efetiva para prevenir problemas e alinhando as atividades de auditoria interna governamental do Centro às diretrizes internacionais, em atenção à recomendação do TCU. No entanto, para que o CENCIAR possa agregar mais valor ao COMAER, faz-se necessário estimular o amadurecimento da gestão de riscos nas organizações.

3 A ABR COMO INDUTORA DO AMADURECIMENTO DA GESTÃO DE RISCOS

Em 2016, foi publicada a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01 (Brasil, 2016), com a finalidade de definir diretrizes para a gestão de riscos, controles internos e governança no Poder Executivo Federal. Esse normativo constitui um marco no movimento promovido pelos órgãos de controle para estimular uma cultura de riscos no setor público, pois foi a primeira determinação para implantação da gestão de riscos sistemática no governo.

No ano seguinte, dando continuidade a esse movimento, foi promulgado o Decreto nº 9.203 (Brasil, 2017a) o qual, dentre outros assuntos, dispõe sobre a relevância do estabelecimento e aprimoramento da gestão de riscos com vistas a tratar aqueles que possam impactar o atingimento dos objetivos organizacionais. Esse decreto conceitua a gestão de riscos como:

[...] processo de natureza permanente, estabelecido, direcionado e monitorado pela alta administração, que contempla as atividades de identificar, avaliar e gerenciar potenciais eventos que possam afetar a organização, destinado a fornecer segurança razoável quanto à realização de seus objetivos (Brasil, 2017a, p. 1).

No COMAER, cada organização militar (OM) é responsável por elaborar o seu próprio plano de gestão de riscos, sob a coordenação do Escritório de Governança Institucional (EGI) do Estado-Maior da Aeronáutica (EMAER), de acordo com a estratégia de gestão de riscos aprovada pelo Comitê de Governança da Força Aérea Brasileira (Brasil, 2022). Nessa estrutura, o CENCIAR é responsável por avaliar a eficácia do gerenciamento de riscos.

Nesse contexto, a Auditoria Baseada em Riscos contribui para o amadurecimento da gestão de riscos nas unidades. Essa contribuição é mais palpável em instituições com pouca maturidade no gerenciamento de riscos, pois a ABR auxilia na identificação, medição e priorização dos riscos. Nas organizações em que a gestão de riscos já está consolidada, a ABR também colabora com seu aprimoramento, avaliando se a sua estrutura opera adequadamente e sugerindo oportunidades de melhoria (Brito, 2016).

Segundo o TCU (Brasil, 2018), a maturidade na gestão de riscos em uma entidade é avaliada com base nas suas competências no que diz respeito à liderança, políticas e estratégias, capacitação em gestão de riscos, além da aplicação dessas competências nos processos, bem como pelos resultados alcançados na otimização do desempenho. Dessa forma, apresentam baixa maturidade as organizações cuja gestão de riscos é praticada informal e esporadicamente em algumas áreas importantes para os seus objetivos, enquanto aquelas que executam gestão de riscos formalizada em normas que abrangem todas as áreas relevantes para seus objetivos são consideradas maduras.

Durante o planejamento de determinada ABR, os auditores do CENCIAR baseiam-se prioritariamente na avaliação de riscos realizada pela unidade auditada. Caso essa avaliação não exista ou se revele incipiente, os auditores passam a interagir com a administração da unidade com o intuito de identificar os riscos críticos aos quais ela está exposta para, posteriormente, avaliar as medidas empregadas pela OM para mitigá-los. Essa interação auxilia os gestores quanto ao amadurecimento da gestão de riscos de sua organização, principalmente no estágio inicial de identificação dos riscos.

Essa colaboração da ABR para o amadurecimento da gestão de riscos vai ao encontro da recomendação do TCU expressa no Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos (Brasil, 2018), segundo a qual a auditoria interna deve utilizar uma abordagem baseada em riscos com vistas a viabilizar a efetiva implementação de planos de ação para tratamento dos riscos, pois a ABR auxilia a administração a identificar os riscos de maior relevância para o atingimento dos objetivos da instituição.

Se a organização não tiver um processo estruturado para gerenciamento de riscos, a auditoria interna pode ter um papel ativo no começo da sua implementação, oferecendo consultoria. Entretanto, sem uma abordagem baseada em risco, a auditoria talvez não esteja preparada para realizar esses procedimentos.

Por conseguinte, a ABR fomenta o aprimoramento dos processos de gerenciamento de riscos, uma vez que auxilia no amadurecimento da gestão de riscos nas instituições,

alinhando-se às recomendações do TCU referentes à utilização dessa abordagem para garantir a execução efetiva dos planos de ação para tratamento dos riscos.

4 CONCLUSÃO

Em 2017, o governo brasileiro instituiu a política de governança pública para direcionar e monitorar a atuação dos órgãos do Poder Executivo Federal, objetivando maximizar a entrega de bons resultados à coletividade. A auditoria interna governamental, um dos principais mecanismos de governança, visa a auxiliar as organizações públicas a alcançarem seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

A auditoria governamental passou por um longo processo de evolução, originalmente focada na análise de demonstrativos contábeis, depois na conformidade às normas legais, e posteriormente na eficácia das políticas públicas. A partir de 2017, com a implementação da ABR, a auditoria começou a enfatizar a responsabilidade dos gestores pelos controles internos e se posicionou como uma ferramenta independente de avaliação e consultoria, auxiliando na gestão de riscos, controle e governança. O CENCIAR, alinhado a essas mudanças, passou a aplicar a metodologia da ABR em seus trabalhos de avaliação.

Nesse cenário, a implementação da ABR pelo CENCIAR contribui efetivamente para agregar e preservar o valor organizacional do COMAER, uma vez que direciona as atividades de auditoria às questões com maior exposição a eventos que possam impactar negativamente o cumprimento dos objetivos das unidades auditadas, bem como promove o aperfeiçoamento da gestão de riscos.

A concentração de esforços do CENCIAR nas áreas mais vulneráveis a riscos críticos decorre da metodologia da ABR, a qual se fundamenta na análise prévia de riscos significativos, adotando uma abordagem preventiva. Ademais, o emprego da ABR está em conformidade com as normas internacionais de auditoria e com a recomendação do TCU.

Além disso, a ABR colabora com o amadurecimento da gestão de riscos nas unidades ao facilitar a identificação, avaliação e hierarquização dos riscos. Isso está em consonância com as diretrizes do TCU que enfatizam a necessidade dessa metodologia para possibilitar a execução eficaz de planos de ação voltados para a mitigação dos riscos.

Logo, a aplicação da ABR promove o direcionamento das atividades de auditoria do CENCIAR às questões mais relevantes para o cumprimento dos objetivos institucionais, com uma postura preventiva, o que contribui efetivamente para adicionar e proteger o valor organizacional do Comando da Aeronáutica.

Por fim, destaca-se que este trabalho não pretende exaurir o assunto, mas ressaltar a contribuição para o COMAER advinda da implementação da ABR pelo CENCIAR. Nesse sentido, sugerem-se futuros estudos visando a analisar de que maneira os serviços de consultoria inseridos na abordagem da ABR podem auxiliar na institucionalização da gestão de riscos, agregando valor ao Comando da Aeronáutica.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Comando da Aeronáutica. Centro de Controle Interno da Aeronáutica. Portaria CENCIAR n° 73/CENCIAR-4, de 1º de agosto de 2013. Aprova o Regimento Interno do Centro de Controle Interno da Aeronáutica (RICA 21-242). **Boletim do Comando da Aeronáutica**, Rio de Janeiro, n. 170, f. 8228, 04 set. 2013.

BRASIL. Comando da Aeronáutica. Estado-Maior da Aeronáutica. Portaria EMAER n° 28/EGE1, de 31 de agosto de 2022. Aprova a reedição da Diretriz de Gestão de Riscos no Comando da Aeronáutica (DCA 12-2). **Boletim do Comando da Aeronáutica**, Rio de Janeiro, n. 202, f. 15390, 27 out. 2022.

BRASIL. Comando da Aeronáutica. Estado-Maior da Aeronáutica. Portaria n° 1.453/GC3, de 5 de junho de 2024. Aprova a reedição do Plano Estratégico Militar da Aeronáutica 2024 - 2033 (PCA 11-47). **Boletim do Comando da Aeronáutica**, Rio de Janeiro, n. 107, f. 8370, 10 jun. 2024.

BRASIL. Decreto n° 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] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9203.htm. Acesso em: 08 jun. 2024.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa n° 3, de 9 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2017. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304>. Acesso em: 08 jun. 2024.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa n° 8, de 6 de dezembro de 2017. Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2017. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33405/19/Instrucao_Normativa_8_Manual_Auditoria_2017.pdf. Acesso em: 15 jun. 2024.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa Conjunta n° 01, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2016. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33947/8/Instrucao%20Normativa%20Conjunta%20MP-CGU%2001-2016.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n° 1171/2017. Plenário. Relator: Ministro Walton Alencar Rodrigues. Sessão de 07 jun. 2017. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2017. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/ata-n-20-de-7-de-junho-de-2017-19128065>. Acesso em: 15 jun. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Roteiro de avaliação de maturidade da gestão de riscos**. Brasília, 2018. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/0F/A3/1D/0E/64A1F6107AD96FE6F18818A8/Gestao_riscos_avaliacao_maturidade.pdf. Acesso em: 06 jul. 2024.

BRITO, G. C. **Benefícios e desafios da auditoria baseada em riscos**: proposta de implantação no Instituto Federal Goiano. 2016. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Universidade Federal de Goiás, Goiânia, GO, 2016.

IIA. Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF). Tradução do Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017.

SOUZA, K. R.; SANTOS, F. B. **Auditoria baseada em riscos**: como agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Belo Horizonte: Fórum, 2022.