

Auditoria Baseada em Riscos em Entidades Públicas

Jonathas Soares da Silva

Especialista em Contabilidade Pública e Auditoria. Faculdade Nova Ateneu/IPEMIG

Bacharel em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Rondônia

E-mail: jonathas.soares7@gmail.com

Alexandre de Freitas Carneiro

Universidade Federal de Rondônia, Campus Vilhena

Doutorando em Administração pela Universidad Nacional de Misiones – Argentina

Mestre em Administração. Especialista em Contabilidade e Controladoria

Bacharel em Ciências Contábeis. Contador

E-mail: alexandrevha95@gmail.com

Resumo

Este artigo buscou identificar quais são os fatores de maior desafio quando se pretende instituir a Auditoria Baseada em Riscos – ABR em entidades do setor público e organizar de maneira sintética os temas que se encaixam como problemas, os quais foram encontrados nos trabalhos analisados, de forma que o gestor público ou os auditores internos, quando se propuserem a implantar este modelo de gestão em suas entidades, possam ter um material compilado em que possam prever quais são as principais dificuldades que podem surgir quando se decide implementar essa ferramenta no setor público e traçar medidas que tornem menos embaraçosa a implantação e utilização da ABR. Foi realizado uma pesquisa bibliométrica para obtenção de dados e uma análise integrativa dos resultados encontrados. A análise aponta para diferentes problemas enfrentados pela utilização da ABR, mas destacam-se como fatores preponderantes: falta de aceitação da Auditoria Interna Baseada em Riscos por parte dos membros da alta administração e a falta de uma política formal de gestão de riscos na entidade. O estudo interessa aos gestores, auditores e contadores públicos, servidores dos Tribunais de Contas e Controladorias Gerais, bem como ao sistema de controle interno governamental de forma geral.

Palavras-chave: Auditoria Interna; Auditoria Baseada em Risco; ABR; Controle Interno; Gestão de Risco.

1 INTRODUÇÃO

Desde a sua colonização o Brasil tem evoluído em sua forma de realizar a Administração da *res publica*, inicialmente marcou-se pelo patrimonialismo, modelo no qual o monarca relutava em separar o patrimônio público dos bens privados, o que se desencadeava principalmente na corrupção e no nepotismo. Posteriormente, com a administração do Estado imergindo na era democrática e capitalista, entendeu-se que era necessário implantar meios para se realizar um controle mais eficiente dos recursos públicos. Assim, no século XIX, Max Weber propôs o sistema burocrático em substituição ao patrimonialismo, que trouxe como principais características a prestação de um serviço público profissional, e de um sistema administrativo impessoal, formal, legal e racional, o que gerou um grande avanço para o controle na administração pública (BRESSER PEREIRA, 2001).

Apesar de mostrar-se inicialmente eficaz, o sistema burocrático logo tornou-se insuficiente para a realização do controle público, e foi assim, com o crescimento dos ideais liberais, da ampliação da máquina administrativa e do anseio populacional por maior transparência que, na recém-criada República do Brasil, em 1890, foi instituída a primeira Corte de Contas, que posteriormente veio a tornar-se o Tribunal de Contas, que além de auditar as contas públicas, também julgava as contas dos gestores, podendo também condená-los por desvios (BRASIL, 2020).

Além do controle externo que é realizado pelos Tribunais de Contas, desde a reforma administrativa realizada pela Constituição de 1967, o controle interno tem sido reconhecido como importante ferramenta para se realizar a fiscalização financeira e orçamentária da União, e a Constituição Federal de 1988, no artigo 70, expressa claramente os dois tipos de controle: Controle Externo e o Sistema de Controle Interno, e os estendem a todas as esferas políticas e poderes públicos.

A fiscalização contábil, financeira, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia das receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Observa-se que inicialmente os órgãos de controle, tanto interno como externos, tinham enfoque, principalmente, no aspecto fiscalizador, julgador e punitivo, o que acabou por se tornar um estigma dentro da administração pública, conforme expõe Pinheiro (2017), citando um relato realizado por um dos respondentes de sua pesquisa, que tinha o entendimento de que os Controles Internos eram um obstáculo para a administração. Todavia, após a implantação da Análise de Riscos no planejamento das Auditorias Internas, este autor percebeu que passaram a gerar inúmeras contribuições para uma boa governança, pois entraram em sintonia com a alta gestão para alcançar os objetivos da entidade.

Do exposto, pode-se inferir que o controle da Administração Pública vem evoluindo constantemente e as auditorias realizadas pelos sistemas de controle interno, que antes tinham enfoque no caráter punitivo e julgador, hoje tem características de gestão, saindo principalmente da seara fiscalizadora e direcionando os esforços para a adoção de critérios gerenciais de controle, e destacando-se como alternativa, tem substituído as auditorias

tradicionais por Auditorias Baseadas em Riscos – ABR. Dessa forma, por ser uma mudança recente, surgiu a necessidade de se estudar como tem ocorrido essas implantações para se saberem quais são os maiores desafios que as equipes de controle interno e gestores públicos tem enfrentado, quanto à implementação e execução das atividades das Auditorias Internas Baseada em Riscos, o que poderá auxiliar gestores públicos que futuramente desejem realizar o processo de implantação desse moderno modelo de administração.

Portanto, o objetivo desta pesquisa é identificar quais são os fatores de maior desafio quando se pretende instituir a ABR em entidades do setor público e organizar de maneira sintética os temas que se encaixam como problemas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gestão de Riscos

Entende-se por risco, a possibilidade de algo acontecer e ter um impacto nos objetivos de organizações, programas ou atividades governamentais, sendo medido em termos de consequências e probabilidades (BRASIL, 2012).

Uma entidade que busque implantar a Auditoria Baseada em Riscos (ABR) precisa avaliar diversos aspectos da sua estrutura, para verificar se está apta a realizar a correta gestão dos riscos e utiliza-la da forma mais adequada possível. Essa gestão do risco engloba todo o processo de identificação do risco até o respectivo tratamento (CASTRO, 2009).

Outro ponto que merece destaque é o que trata da maturidade da gestão de riscos. Segundo De Ciccio (2007, 2018), a gestão de riscos apresenta cinco estágios de maturidade: ingênuo, consciente, definido, gerenciado ou habilitado. O quadro 1 demonstra os graus de abordagem da Auditoria Interna para cada grau de maturidade sugerido.

Quadro 1 – Descrição do grau de maturidade.

Maturidade	Descrição
(1) Ingênuo	Nenhuma abordagem formal desenvolvida para a gestão de riscos.
(2) Consciente	Abordagem para a gestão de riscos dispersa com base fundamentada.
(3) Definido	Estratégias e políticas implementadas e comunicadas, apetite por risco definido.
(4) Gerenciado	Abordagem corporativa para a Gestão de Riscos desenvolvida e comunicada.
(5) Habilitado	Gestão de Riscos e controles internos totalmente incorporados às operações.

Fonte: De Ciccio, 2018.

Na prática, quanto maior o grau de maturidade da gestão de riscos, menor será a necessidade das atividades de consultoria prestadas pela Auditoria Interna.

No setor público, a Gestão de Riscos tem o dever de cuidar do bem público, e por esse motivo sempre devem ser gerenciados com o foco no interesse público. Nesta esteira, a decisão de como dimensionar os benefícios e perdas potenciais é o principal aspecto da Gestão de Riscos (BALDISSERA; GOULARTE, 2019).

2.2 Auditoria Interna

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil classifica a atividade de Auditoria Interna como um serviço independente que presta serviços de avaliação e consultoria de forma objetiva, dando maior respaldo e adicionando valor as operações das organizações. A

Auditoria Interna pode ainda ser classificada em duas vertentes, que Castro (2009) define como sendo Auditoria Tradicional e Auditoria Baseada em Riscos – ABR, cabendo à entidade optar por uma delas de acordo com seus objetivos, no entanto, por ter uma abordagem sistemática no gerenciamento de riscos, a ABR pode ser considerada como mais eficaz no auxílio da governança corporativa.

2.3 Auditoria Tradicional x Auditoria Baseada em Riscos

De acordo com Bergamini Junior (2005), a mudança de um enfoque tradicional para o foco em riscos está provocando mudanças significativas no escopo dos trabalhos da Auditoria Interna. O enfoque da Auditoria Tradicional estava na avaliação dos controles internos da entidade, sendo os testes aplicados a todos os controles de uma forma abrangente. A finalidade era inspecionar e detectar possíveis problemas na rotina da organização. A Auditoria Interna com foco em riscos aplica testes elaborados com base nos riscos que foram identificados no levantamento de informações, sendo esses testes focalizados nos controles que minimizam os riscos relevantes. A finalidade é antecipar e prevenir riscos.

Inobstante, segundo De Cicco (2006), os relatórios dos auditores que se utilizam da ABR são mais fáceis de preparar e facilitam o processo de transmitir o ponto de vista do auditor, pois nesse, se evitam atritos desnecessários, portanto, os relatórios de tais trabalhos são mais aceitos pelos gestores. Isso se dá pelo fato de a ABR utilizar uma visão global da entidade, focando em pontos que realmente importam, e não em seus processos, de forma que não se apontam diretamente os erros cometidos.

2.4 Auditoria Baseada em Riscos (ABR)

O *The Institute of Internal Auditors* – IIA, por meio de boletim sobre auditoria baseada em riscos, definiu que a ABR “é uma metodologia que associa a auditoria interna ao arcabouço global de gestão de riscos de uma organização” (AUDIBRA, 2019). O IIA afirma ainda que a auditoria baseada em riscos permite que a unidade de Auditoria Interna assegure ao conselho administrativo que os procedimentos de gerenciamento de riscos estão gerindo os riscos efetivamente no que se refere ao apetite de riscos. *Apetite de riscos* é “a quantidade total de riscos que uma companhia ou outra organização está disposta a aceitar na busca de sua missão ou visão” (AUDIBRA, 2019). Portanto, ABR não é sobre auditar os riscos, mas sobre auditar a gestão dos riscos.

Dessa forma entende-se que a ABR só pode ser praticada se houver, na organização, um adequado processo de gestão de riscos. A auditoria do processo de gestão de riscos, portanto, passa a ser fundamental para garantir uma base confiável para o planejamento. Essa relação entre o planejamento e a Auditoria Baseada em Risco é uma das principais diferenças em relação à Auditoria Interna Tradicional, que buscava a convergência com a gestão do negócio, mas não se relacionava de forma efetiva com o planejamento da entidade (PINHO; BEZERRA, 2015).

Seguindo esse entendimento, Griffiths (2005) afirmou que a Auditoria Baseada em Risco se caracterizaria por ser um conjunto de processos, abordagens e metodologias que se debruçam no que é importante para a organização. Ela inicia-se de um ponto diferente da Auditoria Interna Tradicional, já que a ABR foca nas áreas de maior relevância para a entidade, buscando medir os riscos que podem levar a entidade a não alcançar seus objetivos.

Castro (2009) ressalta que, para que se obtenham resultados eficazes da ABR, é importante haja uma mudança de visão por parte dos auditores internos das entidades, saindo de um enfoque voltado para o passado para um enfoque voltado para o futuro, ou seja, as ações que norteiam as Auditorias Baseadas em Riscos devem partir do pressuposto de avaliar ações ao longo de um processo para prever o impacto futuro destas.

Assim percebe-se que a ABR está muito além de uma ferramenta de fiscalização ou até mesmo avaliação de atividades. A Auditoria Baseada em Riscos tem um papel fundamental no planejamento e estabelecimento de estratégias de negócio por parte das organizações, concentrando seus esforços em dirimir os riscos que possam comprometer os resultados esperados pela entidade.

3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada nesta pesquisa classifica-se como uma abordagem qualitativa e descritiva, que segundo Farias Filho e Arruda Filho (2013) parte de uma visão em que há uma relação entre o mundo real e o pesquisador, a qual não pode ser traduzida em números.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados para a obtenção dos dados necessários para a elaboração da pesquisa, ocorreram por estudo bibliométrico. Segundo Chueke e Amatucci (2015) e Silva *et.al.* (2016), os estudos bibliométrico podem contribuir na tarefa de organizar as pesquisas realizadas num determinado campo de saber e endereçar problemas a serem investigados em pesquisas futuras, de forma a auxiliar nas próximas pesquisas ao se elaborar uma visão resumida e facilitar e indicar caminhos para novos estudos. Foi utilizado um estudo bibliométrico do tipo revisão integrativa, e não o estatístico.

A coleta de dados foi realizada por meio de consulta à base de dados, Portal de Periódicos CAPES/MEC, a qual foi escolhida por proporcionar acesso a variadas plataformas de repositórios, bem como ser um serviço gratuito e de representação nacional. Foram selecionados os artigos por meio de uma busca com a utilização das palavras, “Auditoria Baseada em Riscos” e “Auditoria Interna” no banco de dados referido, utilizando-se como período base os anos compreendidos entre 2014 a 2019.

Os dados coletados nesse filtro foram classificados e, após a leitura dos títulos, foram descartados os trabalhos que fugiam do tema de pesquisa. Após uma leitura refinada dos resumos foram selecionados cinco trabalhos para análise. Por último, foi feita a leitura integral dos trabalhos escolhidos para a coleta dos dados necessários para a análise integrativa. Realizou-se então uma análise interpretativa dos dados, o que permitiu uma compreensão completa dos fenômenos estudados nos trabalhos encontrados, de forma a permitir entender todos os detalhes de como ocorreram as implantações e as execuções das auditorias com a utilização da técnica da análise de riscos nas entidades públicas estudadas.

As etapas da pesquisa estão apresentadas e resumidas no quadro 2. A coleta de dados ocorreu no dia 18 de setembro de 2019.

Quadro 2 – Etapas da pesquisa.

1. Problema de pesquisa.	Quais foram os maiores desafios enfrentados pelos gestores públicos e pelos encarregados dos controles internos, quando da implantação ou utilização da Auditoria baseada em riscos-ABR?
2. Base de dados.	Portal de Periódicos CAPES/MEC.
3. Critérios de pesquisa, Primeira etapa.	Processo de busca de pesquisas, utilizando as palavras “Auditoria Baseada em Riscos” e Auditoria Interna, no título, resumo ou palavras chave. Foi utilizado como período de análise os anos de 2014 a 2019.
4. Critérios de pesquisa, segunda etapa.	Processo de seleção das publicações, utilizando as palavras “Auditoria Baseada em Riscos e Auditoria Interna, no título, resumo ou palavras chave.
5. Aplicação da pesquisa e possíveis exclusões.	Triagem pela leitura dos resumos e leitura minuciosa do texto, em busca de trabalhos que estudaram o processo de execução da Auditoria Baseada em Riscos.
6. Passos.	1. Elaborar protocolo de pesquisa; 2. Identificar os estudos mais relevantes no campo; 3. Avaliar a qualidade dos estudos levantados; 4. Sintetizar os dados coletados; 5. Integrar os resultados obtidos.
7. Análise interpretativa dos dados.	Realização de análise interpretativa.

Fonte: elaboração própria.

3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A presente seção foi organizada de modo a apresentar uma breve descrição dos artigos analisados, organizando o conteúdo de forma sintética, relacionando o objetivo e o método que os respectivos autores utilizaram nos cinco trabalhos encontrados na aplicação da referente pesquisa, os quais foram dispostos dos mais recentes para os mais antigos. Posteriormente realizou-se uma revisão integrativa com identificação e enumeração dos pontos considerados como desafios para a implantação ou execução do Setor Público da Auditoria Baseada em Riscos.

O primeiro trabalho analisado foi o de Baldissera e Goularte (2019), que foi realizado por meio de um estudo de caso, numa abordagem qualitativa, envolvendo as principais impropriedades e irregularidades apontadas pelo órgão de Controle Interno do município de Vila Nova do Sul, no estado do Rio Grande do Sul. Na pesquisa os autores utilizaram a metodologia da Auditoria Baseada em Riscos – ABR para encontrar qual o grau de maturidade da análise de riscos da entidade, e assim foram identificadas como maiores dificuldades para utilização da ABR a inexistência de uma política formal de gestão de riscos, com uma controladoria classificada como ingênua quanto a seu grau de maturidade. Os servidores designados para atuarem como controladores são efetivos de áreas distintas e não possuem dedicação exclusiva, tendo que desempenhar a função típica das suas áreas concomitantemente com as atividades de controladoria, no entanto foi mencionada que com o desenvolvimento de uma adequada gestão de riscos, é viável a utilização da Auditoria Baseada em Riscos.

Em 2017, o estudo de Brito *et al.* teve como objetivo identificar os benefícios e desafios na implantação ABR nas Instituições Federais de Ensino Superior - IFES. Os dados foram obtidos por meio de questionário aplicado a auditores internos das IFES e, em seguida, tratados estatisticamente para se extrair fatores que representem grupos de benefícios e desafios na implantação da ABR. Foram extraídos dois fatores que representam benefícios, quais sejam, a consolidação da Gestão de Riscos e o aperfeiçoamento da comunicação e

monitoramento de Auditorias e foram encontrados três fatores que representam desafios na implantação da ABR, que são, falta de apoio e resistência à mudança por parte da alta administração, falta de estrutura de gestão de riscos adequada e limitações relacionadas ao aspecto normativo, como a ausência de um modelo de gestão de risco e baixa maturidade na gestão de riscos.

Outro trabalho analisado foi o de Pinheiro (2017), que teve como objetivo verificar e analisar, qual a opinião da alta administração em relação a atuação das auditorias internas na governança das universidades públicas federais brasileiras. Foi realizada uma pesquisa mista consistida em duas fases: na primeira fase foi realizada uma pesquisa quantitativa, com uma amostra de 33 universidades, abrangendo as cinco regiões do país; e, na segunda fase, uma pesquisa qualitativa, através da técnica de coleta de dados *Focus Group*, com a participação de doze Pró-Reitores de Administração, a qual contribuiu para a interpretação e o fornecimento de informações complementares em relação aos resultados obtidos na pesquisa quantitativa. Como principais desafios identificados na pesquisa que podem ser relacionados com a utilização da Auditoria Baseada em Riscos, destacam-se, a inexistência de gestão de risco em quase 67% das entidades pesquisadas e inexistência de um comitê de governança, riscos e controles em aproximadamente 64%. Também foi observado que em grande parte das entidades pesquisadas a independência da equipe de auditoria interna está comprometida ou há desmotivação e há ainda 13% que consideram que a auditoria interna não contribui para assegurar a integridade da organização. Outrossim, 70% dos respondentes afirmaram que as auditorias internas não desenvolveram suas atividades sob uma matriz de risco.

Também em 2017, Schmitz realizou um trabalho que tinha como objetivo geral compreender os desafios gerenciais enfrentados pelas unidades de auditoria interna nas Instituições Federais de Ensino Superior – IFES, quanto ao cumprimento de sua missão institucional, sob a ótica dos servidores que atuam nessas unidades. A pesquisa foi classificada como estudo de caso, porém utilizou a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental como forma de fundamentar e analisar o estudo. Os profissionais de Auditoria Interna responderam que são dificuldades enfrentadas e que aqui foram classificadas como pertinentes ao escopo da Auditoria Baseada em Riscos, a falta de independência na realização dos trabalhos, tamanho reduzido da equipe de trabalho, limitações de orçamento e ausência de gestão de riscos nas instituições.

Já em 2015, Silva realizou um trabalho por meio de uma pesquisa-ação e estudo de caso, com análise documental e pesquisa bibliográfica, tendo uma abordagem exploratória. A análise documental foi realizada como base no estatuto e organograma da Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN com objetivo de se conhecer a entidade estudada e a pesquisa bibliográfica foi realizada com base nas publicações relacionadas à gestão de riscos, a qual foi utilizada para subsidiar a criação de um modelo de gestão que viabilizasse a realização de atividades de Auditoria Baseada em Riscos na UFRN, que era o objetivo geral da pesquisa. Foram identificados nesta pesquisa, como principais desafios enfrentados na implantação da ABR, a necessidade de colaboração e até mesmo incentivo por parte dos gestores da entidade, sem a qual o processo de implantação da ABR se torna inexistente. Por

parte da Auditoria Interna deve ocorrer o encorajamento para a implantação da gestão dos riscos na entidade, realizando ações de consultoria na análise e gestão dos riscos. Outro desafio é conseguir levar a organização a um nível aceitável de maturidade na análise dos riscos, pois o grau de maturidade influencia na abordagem realizada pela Auditoria Interna.

Nos cinco trabalhos que foram analisados nesta pesquisa, foram destacados os seguintes desafios para a implantação da Auditoria Baseada em Riscos – ABR, os quais foram identificados pela análise minuciosa dos estudos selecionados. A maioria dos trabalhos deu-se por estudo de caso. Assim, esta pesquisa utilizou-se dos resultados apurados naqueles e elencou como principais desafios encontrados pelos Gestores e Auditores Internos quanto à implantação da ABR no setor público, os seguintes:

- Inexistência de uma política de gestão de riscos na entidade citado em quatro pesquisas;
- Baixo grau de maturidade na análise de riscos identificado em três trabalhos;
- Limitação relacionada aos profissionais da auditoria interna mencionado em quatro pesquisas;
- Falta de interesse por parte da alta administração foi encontrado em todos os cinco trabalhos estudados;
- Independência da equipe de auditoria comprometida foi o fator que menos se repetiu, aparecendo em apenas 2 trabalhos.

A falta de interesse ou compreensão da importância da ABR por parte da alta gestão é o fator preponderante e foi encontrado como uma dificuldade em todos os cinco trabalhos estudados, conforme demonstrado no quadro 3. Destaca-se que, os problemas relacionados ao quadro de profissionais não está relacionado apenas com a capacidade técnica, mas inclui a falta de dedicação exclusiva, caso em que a entidade coloca o servidor para trabalhar em sua função tradicional e o coloca acumulando o cargo de controlador. Outro fator encontrado nesta categoria foi a falta de motivação no serviço, por parte dos servidores do Controle Interno.

Quadro 3 – Síntese dos assuntos/desafios encontrados na pesquisa.

Categorias/Assunto/Tema	Quantidade	Autores
1. Falta de interesse por parte da alta administração.	5	Baldiçera e Goularte (2019); Brito <i>et al</i> (2017); Pinheiro (2017); Schmitz (2017); Silva (2015).
2. Baixo grau de maturidade na análise de riscos.	3	Baldiçera e Goularte (2019); Brito <i>et al</i> (2017); Silva (2015).
3. Inexistência de uma política de gestão de riscos na entidade.	4	Baldiçera e Goularte (2019); Brito <i>et al</i> (2017); Pinheiro (2017); Schmitz (2017).
4. Limitação relacionada aos profissionais da auditoria interna.	4	Baldiçera e Goularte (2019); Pinheiro (2017); Schmitz (2017); Silva (2015).
5. Independência da equipe de auditoria comprometida.	2	Pinheiro (2017); Schmitz (2017).

Fonte: dados da pesquisa, 2019.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

“O Brasil está vivenciando um momento de intenso debate sobre o combate à corrupção, e ao mesmo tempo, a atual conjuntura social e econômica brasileira demanda mudanças na atuação do Estado, especialmente à forma de administrá-lo” (PINHEIRO, 2017). E mesmo considerando que as ações com finalidade de mitigar as atividades que tenham laços com a corrupção estejam sendo implementadas desde o início do Brasil democrático, observa-se que no modelo atual de gestão ainda permanecem muitos traços daquela época em que a corrupção e o nepotismo encontravam guarita no modelo patrimonialista.

Dessa forma, como afirma Bresser Pereira (2001), mesmo com muitas limitações, o serviço público no Brasil através de reformas administrativas conseguiu moldar algumas alternativas gerenciais para o modelo burocrático, que adaptaram medidas as quais se mostraram eficientes no setor privado e podem ser aplicadas de modo análogo no setor público, e um modelo que vem ganhando destaque na área de Controle Interno é a Auditoria Baseada em Riscos – ABR, que une o controle interno com o planejamento.

Nesta esteira, esta pesquisa teve como objetivo descobrir quais são os principais desafios enfrentados, tanto por gestores como por profissionais do controle interno, no que se refere a implantação ou utilização da ABR no âmbito do setor público.

É necessário frisar que a metodologia de trabalho em que se utiliza da Auditoria Interna em conjunto com a análise de riscos é algo relativamente recente e, ainda pouco aplicado ao setor público, portanto, a análise de como estão sendo realizadas as implantações e execuções de auditorias com análise de riscos, a qual surge em substituição à auditoria interna realizada de modo tradicional, apresentará subsídios para que os gestores e auditores internos públicos possam entender melhor este processo e aplicar medidas no sentido de prever problemas que possam surgir quando da implantação e execução da ABR em suas organizações.

Conforme demonstrado na pesquisa de Silva (2015), que para que haja uma correta implantação da ABR, é necessário haver gestão de riscos com grau de maturidade suficiente e apropriada, isto por que o nível de maturidade da gestão dos riscos é o que define que tipo de abordagem que a Auditoria Interna irá utilizar, outrossim, é importante também, senão imprescindível que a ideia de implementar a ABR seja recepcionada pela alta gestão, pois irá disponibilizar subsídios necessários para sua implantação e execução.

A análise dos trabalhos encontrados mostrou que o problema predominante na hora de implantar de se realizar ABR está relacionado com a falta de aceitação por parte dos gestores da alta administração, que muitas vezes não entendem a relevância da ABR na gestão e não dão a devida importância.

Outro fator importante é a falta de uma política formal de gestão de riscos na entidade. Considerando que a ABR aplica testes com foco na gestão de riscos, a falta de um sistema de gestão dos riscos torna inviável a auditoria interna com esse enfoque, e esse é um problema que foi encontrado em quatro dos cinco trabalhos, que foram objeto de estudos ora analisados nesta pesquisa, e isso se reflete no grau de maturidade da entidade em lidar com gestão de riscos que foi mencionado como fator de dificuldade em três dos trabalhos estudados.

Conclui-se então que, os problemas que possivelmente as entidades públicas irão enfrentar quando da implantação da ABR são: a falta de apoio da alta gestão, que vão desde a incredulidade quantos aos resultados a falta de orçamento suficiente, o que mostra que a alta

administração não entendeu como prioridade a realização da gestão de riscos, e as auditorias com intuito de verificar a eficiência das mesmas.

Como limitação da pesquisa desponta-se a impossibilidade de verificação *in loco* das atividades das organizações, pois o presente trabalho empregou apenas a análise de resultados de estudos de caso realizados anteriormente, o que pode causar distorções no entendimento dos eventos ocorridos, e por esse motivo um recomendação que fica para futuras pesquisas é que se realizem outros trabalhos com observação *in loco* das atividades de Auditoria Interna com utilização da análise de riscos, com o intuito de se observar esse fenômeno dentro das organizações públicas criando parâmetros para uma aplicação menos embaraçosa da realização de Auditorias Baseadas em Riscos no setor público.

REFERÊNCIAS

AUDIBRA. Instituto dos Auditores Internos. Gerenciamento de risco corporativo – estrutura integrada. 2019. Disponível em: <www.audibra.org.br>. Acesso em: 25 de mai. 2020.

BALDISSERA, J. G.; GOULARTE, J. L. L. Planejamento do órgão de controle interno com a metodologia de auditoria baseada em riscos (ABR). **Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade - RAGC**, v. 7, n. 27, p. 121-137, 2019.

BERGAMINI JUNIOR, S. Controles internos como instrumento de governança corporativa, **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p. 149-188, dez., 2005.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 05 outubro de 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 19 mai. 2020.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. TCU. 2012. **Glossário de termos do controle externo** - Segecex/Adsup/Adplan. Brasília: TCU, setembro de 2012. Disponível em: [file:///C:/Users/USER/Downloads/Glossario_termos_controleexterno%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/USER/Downloads/Glossario_termos_controleexterno%20(1).pdf). Acesso em: 25 de mai. 2020.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. TCU. 2020. Museo do Tribunal de Contas da União. **Da criação à instalação**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/museu-do-tribunal-de-contas-da-uniao/tcu-a-evolucao-do-controle-da-criacao-a-instalacao.htm>. Acesso em: 25 de mai. 2020.

BRESSER PEREIRA, L. C. **Administração pública gerencial**: estratégia e estrutura para um novo estado. Brasília: Enap, 2001.

BRITO, G. C., et al. Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em riscos em instituições federais de ensino. **Revista de Gestão Universitária na América Latina**, v. 10, n. 4, p. 109-133, Edição Especial, 2017.

CASTRO, D. P. de. **Auditoria e controle interno na administração pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CHUEKE, G. V.; AMATUCCI, M. O que é bibliometria? Uma introdução ao fórum. **Revista Eletrônica de Negócios Internacionais**, São Paulo, v. 10, n. 2, mai./ago., 2015.

DE CICCIO, F. **Auditoria baseada em riscos** – como implementar a ABR nas organizações: uma abordagem inovadora. São Paulo: Risk Tecnologia, 2007.

DE CICCIO, F. **Por que sua organização deve implementar a ABR – Auditoria Baseada em Risco**. QSP., 2018. Disponível em: https://www.qsp.org.br/biblioteca/pdf/implemente_abr.pdf>. Acesso em: 25 de mai. 2020.

FARIAS FILHO, M. C.; ARRUDA FILHO, E. J. M. **Planejamento da pesquisa científica**, São Paulo: Atlas, 2013.

GRIFFITHS, P. **Risk-based auditing**. London: Gower Publishing Limited, 2005.

PINHEIRO, D. R. **A atuação da auditoria interna na governança pública: um estudo baseado na visão da alta administração das universidades públicas federais brasileiras**. Tese de Doutorado. Programa de Pós-Graduação em Administração. Universidade Municipal de São Caetano do Sul-USCS, São Caetano do Sul, 2017.

PINHO, R. C. S.; BEZERRA, L. B. Implantação da auditoria baseada em risco em uma entidade do “Sistema S”: O caso do SEBRE/CE. **Revista Ambiente Contábil**. v. 7, n. 2, p. 32 – 52, jul./dez., 2015.

SCHMITZ, J. C. **Os desafios gerenciais das unidades de auditoria interna das instituições federais de ensino superior**. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Administração Universitária. Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC. Florianópolis, SC, 2017.

SILVA, B. J. P. **Proposta de modelo de gestão de riscos para uma IFES visando a realização de auditoria baseada em riscos**. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Gestão de Processos Institucionais. Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN. Natal, RN, 2015.

SILVA, R. C. F.; SANTOS, E. B. A.; BRANDÃO, M.M.; VILS, L.; Estudo bibliométrico: orientações sobre sua aplicação. **Revista Brasileira de Marketing**, v. 15, n. 2, abr./jun. 2016.