

Análise de risco para escolha de temas de auditoria

Horácio Sabóia Vieira

1. INTRODUÇÃO

O objetivo deste artigo é descrever a metodologia elaborada no âmbito do Tribunal de Contas da União (TCU) para a escolha de temas de auditoria em uma dada entidade, a partir do mapeamento dos riscos presentes na atuação da entidade auditada. Em outras palavras, a metodologia aqui apresentada pretende oferecer um caminho lógico e racional para a tomada de decisão sobre o que deve ser auditado, ante a premissa de que não se pode auditar tudo o tempo todo.

A Constituição Federal atribuiu ao TCU competência para realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas entidades alcançadas pela sua jurisdição (inciso IV, art. 71 da CF).

No exercício dessa competência, o TCU defronta-se com desafio de alta complexidade. Por um lado, recebeu do poder constituinte ampla e multifacetada competência fiscalizadora sobre um vasto leque de entidades sob sua jurisdição, as quais formam um conjunto caracterizado pela extrema variabilidade dos seus elementos, seja quanto ao porte, à complexidade institucional, à diversidade de formas jurídicas que assumem.

Por outro lado, o TCU possui recursos humanos, materiais e financeiros limitados, os quais têm de ser alocados de forma a atender todas as atribuições conferidas a ele para o desempenho da sua missão de controle externo do poder público federal. Daí resulta que as atividades de auditoria são executadas pelo TCU de forma limitada quanto ao número de trabalhos que podem ser feitos por ano, aí incluídos, por força de dispositivo constitucional, aqueles oriundos de solicitações do Congresso Nacional ou das comissões ali em funcionamento.

Em conseqüência, o número de auditorias que podem ser realizadas por ano, por iniciativa própria do TCU, não é muito elevado, principalmente, quando comparado com a extensão da clientela sob sua jurisdição.

Todas essas condicionantes conferem à tarefa de escolher entidades, áreas ou temas para serem objeto de trabalhos de auditoria de singular importância e elevada complexidade. O alvo é maximizar os benefícios desses trabalhos em prol do controle externo, num primeiro plano, e da sociedade brasileira, em última análise.

Horácio Sabóia Vieira é Analista de Controle de Externo do TCU.

A presente metodologia – “Análise de Risco para Escolha de Temas de Auditoria” – propõe-se a ser uma resposta a esse desafiador problema. Releva notar que este esboço metodológico foi elaborado para uso das Equipes de Auditoria do TCU, adaptado ao contexto da sua missão institucional.

A metodologia aqui descrita foi preparada a partir de projeto elaborado pelo autor, por ocasião de sua participação em intercâmbio promovido entre o TCU e *Office of the Auditor General of Canada - OAG* (o Auditor-Geral do Canadá), no período de agosto de 2000 a maio de 2001.

2. OBJETIVOS DESTA METODOLOGIA

O objetivo desta metodologia é produzir, ao final da sua aplicação em uma entidade específica, um rol das principais áreas ou temas a serem objeto de ações fiscalizadoras por parte do TCU, nas suas diversas modalidades (auditorias operacional, de conformidade, de sistemas, de acompanhamentos etc.), em ordem de prioridade, explicitando as razões para tanto.

3. O QUE É ANÁLISE DE RISCO

Todo órgão ou entidade integrante da Administração Pública foi criado para atingir determinados fins. Para tanto, são dotados de recursos (humanos, financeiros e materiais), de uma estrutura organizacional e de gestores. A tarefa dos administradores públicos é utilizar, de forma racional (econômica, eficiente e eficaz), os recursos ao seu dispor para a consecução dos alvos que lhe foram determinados – vale lembrar que na Administração Pública brasileira impera o princípio da legalidade, ou seja, os gestores da *res publica* somente podem agir dentro dos limites da lei, o que inclui os objetivos a serem alcançados.

Definido o contexto, podemos apresentar os conceitos fundamentais:

Risco – é a expressão da probabilidade de ocorrência e do impacto de eventos futuros incertos que têm potencial para influenciar o alcance dos objetivos de uma organização. Em termos simples e não acadêmicos, risco é todo evento que pode atrapalhar ou impedir que se atinja o alvo pretendido.

Análise de Risco (AR) – é o uso sistemático de informações para identificar os possíveis eventos que podem influenciar o atingimento dos objetivos da organização, compreendendo a estimativa da probabilidade de ocorrência do evento e seu impacto potencial na consecução dos alvos organizacionais. É usual dividir a AR em duas áreas: riscos externos (oriundos de eventos cuja ocorrência independe da ação dos gestores) e riscos internos (oriundos das atividades/processos intrínsecos da entidade).

Gerência do Risco (GR) – é um método sistemático de identificar, analisar, avaliar, tratar, monitorar e comunicar riscos, a fim de manter o grau de exposição a riscos da organização em nível aceitável. Em princípio, pode-se gerenciar riscos buscando reduzir a possibilidade de ocorrência do evento indesejado ou minimizando o impacto sobre os objetivos.

Na medida em que uma entidade identifica os principais riscos à consecução dos seus alvos e responde a eles com medidas apropriadas, mitigando os potenciais efeitos deletérios, maiores são as chances de alcançar seus objetivos de forma continuada e segura.

4. ETAPAS DA METODOLOGIA – O MODELO LÓGICO

A figura 1, apresenta o fluxograma lógico do processo, desde a identificação dos objetivos da entidade até a priorização das áreas/temas a serem auditados. Nota-se que o modelo aplica-se para uma entidade previamente escolhida. Embora seja possível usar critérios baseados em risco para a seleção das entidades, esse não é o objeto da metodologia apresentada. Contudo, é evidente que a análise de risco de uma entidade gera informações importantes para retroalimentar o processo de decisão quanto à escolha das entidades a serem auditadas.



Nos itens a seguir, descrevemos o conteúdo de cada etapa do modelo lógico:

I - IDENTIFICAÇÃO DOS OBJETIVOS DA ENTIDADE E RESPONSABILIDADES GERENCIAIS

Nessa etapa, com base na legislação vigente, no estatuto, no planejamento estratégico, nas entrevistas com os dirigentes e em outras fontes de informação relevantes, são identificados os principais objetivos da entidade, bem como os principais resultados a serem alcançados. É importante ressaltar que essa fase é crucial para todas as outras que se seguem, uma vez que cada passo lógico do método depende de uma clara identificação dos resultados que a entidade deve alcançar.

Após clara identificação dos resultados que a entidade deve produzir, o próximo passo é desenvolver conhecimento sobre sua organização e funcionamento. Aqui, é importante concentrar esforços em identificar as áreas/linhas de produção que são mais relevantes para os objetivos da entidade, e não aquelas que imaginamos serem as mais problemáticas.

É crucial identificar quem são os dirigentes e quais as responsabilidades de cada um.

II - ANÁLISE EXTERNA

O segundo passo é identificar os fatores externos, desafios e oportunidades que podem afetar o alcance dos objetivos. Devem ser incluídos tanto os que podem dificultar a consecução das metas como os que representam potenciais oportunidades facilitadoras para tanto. Nessa análise, focalizam-se os eventos que, mesmo detendo potencial para afetar as atividades da entidade, não estão sob o seu controle direto. Nessa categoria incluem-se, por exemplo, políticas de governo, ação de concorrentes, globalização, inovações tecnológicas etc.

Clientes, parceiros, órgãos reguladores e fornecedores são exemplos de boas fontes de informação sobre fatores externos. Análises de risco realizadas pelas entidades também devem ser consultadas.

Ao longo dessas duas primeiras etapas, a equipe adquirirá conhecimento sobre o negócio da entidade (*knowledge of the business*), passo fundamental para uma compreensão integral da instituição auditada.

III - AVALIAÇÃO DOS CONTROLES GERENCIAIS

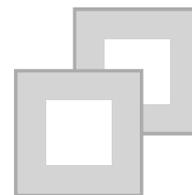
O terceiro passo é identificar as principais áreas ou processos internos da entidade que são mais relevantes para a consecução dos seus objetivos (os fatores críticos de sucesso) e avaliar a qualidade dos controles gerenciais em relação a esses setores.

É importante ressaltar que não se trata de fazer uma auditoria nos controles, mas de se verificar a existência deles e examinar potenciais possibilidades de falhas. Os principais controles são aqueles que dizem respeito a processos e estruturas de supervisão, que permitam aos dirigentes acompanharem o desempenho da instituição e a eficiência e eficácia com que ela está atingindo seus objetivos. A avaliação deve ser feita com base em entrevistas, documentos internos e relatórios de auditorias anteriores.

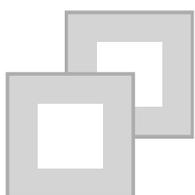
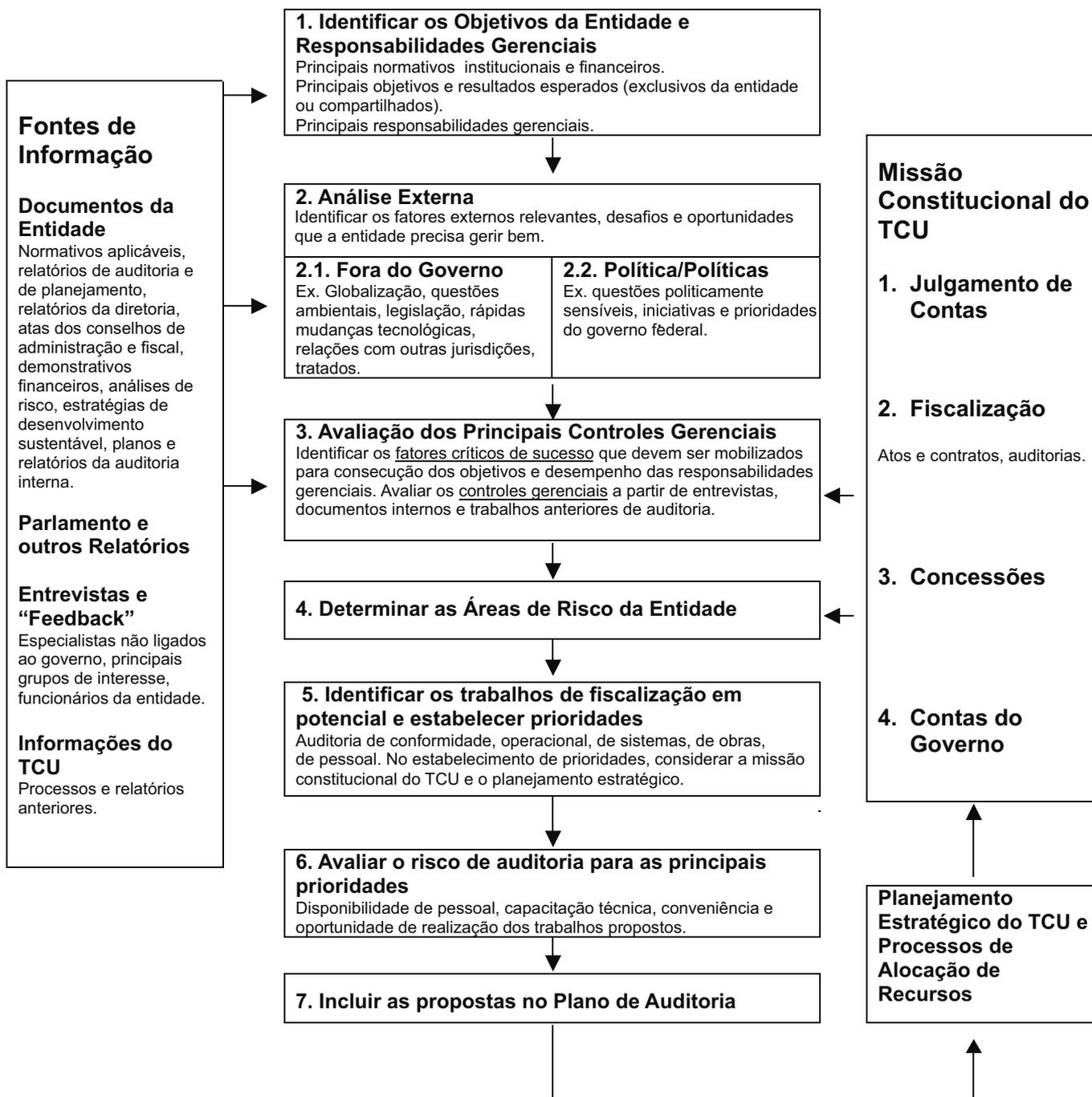
A existência de controles eficientes é fator essencial para gerenciamento dos riscos, com a conseqüente redução do nível de exposição ao risco da entidade. Ao se avaliar os principais controles gerenciais avalia-se, na verdade, a capacidade dos dirigentes da empresa em monitorar e gerenciar os riscos.



FIGURA 1



Visão Geral do Processo de Planejamento de Auditorias Baseado em Análise de Risco



IV - DETERMINAR AS ÁREAS ESTRATÉGICAS DE RISCO DA ENTIDADE

Com base nas informações levantadas nas etapas anteriores, identificar as principais áreas de risco. Os principais indicadores de risco de uma área ou processo são:

- sua relevância em relação aos objetivos;
- inexistência de processos ou sistemas que permitam à gerência acompanhar o andamento de atividades relevantes para os objetivos;
- potenciais falhas ou fragilidades nos controles;
- existência de fatores externos de risco;
- dificuldade de responder tempestivamente aos fatores externos;
- incidência de falhas apontadas em trabalhos anteriores.

É nessa fase que se dá a análise de risco propriamente dita. Entidades de grande porte e complexidade usualmente gerenciam muitos riscos ao mesmo tempo. Nesse caso, é importante focalizar nos riscos de importância mais estratégica, de modo a não se dispersar esforços em questões de importância secundária.

O levantamento dos riscos deve ter abrangência suficiente para cobrir todas as áreas ou temas que potencialmente podem ser auditados pelo TCU, de sorte a municiar adequadamente o processo de planejamento de todas as atividades de fiscalização do TCU.

V - PRIORIZAR AS ÁREAS DE RISCO E APONTAR O TIPO DE AÇÃO FISCALIZADORA REQUERIDA

Definir temas de auditoria, a partir da análise feita na etapa anterior. Para estabelecer a ordem de prioridade entre eles, devem ser levados em conta, além dos fatores de risco identificados, a missão institucional e o planejamento estratégico do TCU. Indicar, de acordo com o tipo de auditoria proposto, qual a unidade técnica que deverá realizar o trabalho sugerido.



Também devem ser explicitadas as razões motivadoras dos temas escolhidos e da priorização proposta.

VI - AVALIAR O RISCO DAS AUDITORIAS SUGERIDAS

Tendo em vista que a técnica de análise de risco é também aplicável a projetos e atividades assemelhadas, nessa etapa avaliam-se os riscos das auditorias sugeridas, em termos da existência de pessoal capacitado para cada auditoria em particular, a relevância do tema e da conveniência de realização das mesmas. Essa etapa deve ser feita pela unidade técnica encarregada de realizar a auditoria proposta.

VII - SUBMETER A PROPOSTA AO PLENÁRIO

A aprovação do plano de auditorias do TCU é da competência do Plenário. Por esse motivo, as propostas dos trabalhos a serem realizados devem ser submetidas àquele colegiado.

5. ETAPAS DA METODOLOGIA – ROTEIRO DE APLICAÇÃO

I - pesquisa inicial;

II - leitura dos documentos iniciais:

- identificação dos objetivos da entidade;
- identificação das principais áreas de negócios;
- identificação das principais linhas de produção/de serviços;
- identificação das fontes externas;
- seleção das pessoas a serem entrevistadas;
- elaboração dos questionários;
- solicitação de documentos complementares.

III - entrevistas – público interno;

IV - visitas técnicas;

V - seleção dos agentes externos;

VI - entrevistas com os agentes externos;

VII - identificação das áreas de risco;

VIII - identificação do tipo de auditoria a ser realizada;

IX - elaboração do relatório.

6. POR QUE USAR ANÁLISE DE RISCO NA ESCOLHA DE TEMAS DE AUDITORIA

Todo o processo de análise de risco origina-se na clara identificação dos resultados a serem produzidos ou alcançados pela entidade. Vale dizer, o conceito basilar essencial assenta-se na performance a ser alcançada. Tal alinhamento conceitual harmoniza-se com as tendências modernas no sentido de focalizar os trabalhos de auditoria nos resultados produzidos, sob os enfoques da eficiência, eficácia e economicidade e, mais recentemente, dos impactos sobre o meio ambiente.

Um único levantamento de risco propicia a obtenção de subsídios suficientes para alimentar todo o planejamento das atividades fiscalizadoras do TCU naquela entidade, abarcando todas as vertentes da atuação do TCU. Elimina-se, desse modo, a possibilidade de trabalho de planejamento redundante, uma vez que, no contexto da atual estrutura organizacional, unidades técnicas distintas jurisdicionam as mesmas entidades, ainda que sob óticas peculiares.

Ademais, possibilita uma abordagem de planejamento integrada, baseada numa visão global da entidade jurisdicionada.

O uso sistemático de análise de risco em todas as etapas dos trabalhos de auditoria, do planejamento à execução, certamente contribuirá para conferir maior efetividade à ação fiscalizadora do Tribunal de Contas da União, o que traz ganhos para todos: para o TCU como instituição e para a sociedade brasileira.

Para concluir, é importante destacar que o uso de modelos de análise, mapeamento e gerenciamento de risco têm crescido rapidamente nos últimos anos, alcançando, inclusive, a Administração Pública em outros países, a exemplo do Canadá. Tal cenário torna o domínio de tais modelos fator crucial de sucesso para os que exercem atividades de controle.

BIBLIOGRAFIA

- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Metodologia de análise de risco: para escolha de temas de fiscalização*. Brasília: TCU, Secretaria Adjunta de Fiscalização, 2003.
- CANADÁ. Office of the Auditor General. *One-pass planning: guidance to entity team*. Canadá, 2002.
- HILL, S; DINSDALE, G. *A foundation for developing risk management learning strategies in the public service* = Fondements en vue de l'élaboration de stratégies d'apprentissage en gestion du risque dans la fonction publique. Canadá: Canadian Centre for Management Development, 2001. 39 p.
- TREASURY BOARD OF CANADA. *Integrated risk management: framework* = Cadre de gestion intégrée du risque. Canadá, 2001. 42 p.
- VIEIRA, H. V. *Risk analysis for audit planning*. Canadá: Office of the Auditor General, 2001.

