

O SISTEMA E-AUD E A REALIZAÇÃO DE AUDITORIAS BASEADAS EM RISCOS NA CGU

Sergio Filgueiras de Paula

Resumo

Este artigo aborda a experiência da Controladoria-Geral da União (CGU) quanto ao uso do sistema e-Aud em suporte à execução de auditorias baseadas em riscos, segundo os procedimentos estabelecidos pela Instrução Normativa SFC/CGU n. 3, de 9 de junho de 2017, e pela Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF) do Instituto dos Auditores Internos (IIA).

1. Introdução

A auditoria interna é ferramenta essencial para a gestão, fornecendo asseguarção sobre a adequação dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos das organizações, e, dessa forma, contribuindo para o alcance de seus objetivos institucionais.

Tradicionalmente, as auditorias eram realizadas com base em procedimentos padronizados, nos quais os auditores seguiam um conjunto preestabelecido de testes para revisar registros financeiros, de conformidade e operacionais. No entanto, com o crescente aumento da complexidade das organizações, das transações realizadas e dos ambientes regulatórios, esse modelo tradicional se mostrou inadequado para responder a riscos cada vez mais significativos e, por conseguinte, perdeu, cada vez mais, seu potencial de agregação de valor.

Nesse contexto, surgiu a abordagem de auditoria baseada em riscos, na CGU, denominada de Planejamento de Auditoria Baseada em Riscos (PABR), que tem como ponto de partida a identificação e a avaliação de riscos específicos do objeto auditado e a definição dos procedimentos de auditoria de acordo com esses riscos.

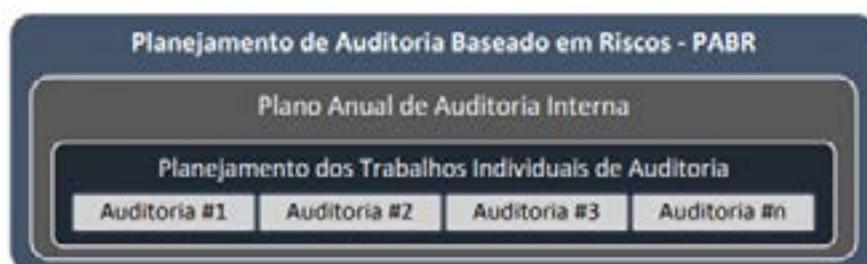
Essa abordagem é preconizada pela Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF) do Instituto dos Auditores Internos (IIA), bem como pelo Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público (IA-CM), também do IIA. No âmbito da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal, a metodologia foi introduzida pelo Referencial Técnico, aprovado pela IN SFC/CGU n. 3, de 9 de junho de 2017, e pelo Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, aprovado pela IN SFC/CGU n. 8, de 6 de dezembro de 2017, que inauguraram a convergência das normas de auditoria interna governamental do Brasil com as referidas normas internacionais.

2. A Realização de Auditorias com base no PABR

O PABR é uma abordagem estratégica que permite que as unidades de auditoria interna concentrem seus esforços nas áreas de maior risco, garantindo uma utilização mais eficaz e eficiente dos recursos alocados e, portanto, incrementando a relação entre o custo e os benefícios da atividade de auditoria interna.

O PABR compreende as seguintes vertentes: o plano anual de auditoria interna e o planejamento dos trabalhos individuais de auditoria, ambos baseados em riscos, conforme ilustrado na figura a seguir.

Figura 1 – Vertentes do PABR



Fonte: Orientação Prática Serviços de Auditoria (CGU)

Para os fins deste artigo, será explorada a utilização do PABR quanto à definição dos objetivos dos trabalhos individuais de auditoria, bem como sua execução, comunicação de resultados e monitoramento de recomendações, por intermédio do sistema e-Aud, desenvolvido e utilizado pela CGU.

O PABR é uma metodologia que considera os riscos do objeto de auditoria como base para o planejamento e a execução dos trabalhos de avaliação. Em vez de seguir um conjunto predefinido de procedimentos, os auditores identificam os riscos específicos que podem afetar os objetivos do objeto ou da organização auditada e definem os procedimentos de auditoria mais apropriados às circunstâncias identificadas.

Para tanto, a abordagem de auditoria com base no PABR é desenvolvida a partir das seguintes etapas da fase de planejamento dos trabalhos:

Figura 2 – Etapas de planejamento dos trabalhos de auditoria



Fonte: Orientação Prática Serviços de Auditoria (CGU)

De acordo com a Orientação Prática: Serviços de Auditoria, da CGU, a análise preliminar consiste na coleta e na análise de informações sobre o objeto da auditoria com vistas a proporcionar ao auditor entendimento adequado e suficiente para a definição dos objetivos específicos e dos recursos necessários para o trabalho. O propósito dessa etapa é garantir que os auditores compreendam de forma razoável o objeto que será auditado e o ambiente no qual ele está inserido.

Ainda segundo a citada Orientação da CGU, a etapa de definição dos objetivos e do escopo visa à identificação, com base no prévio entendimento do objeto de auditoria, dos aspectos de maior importância ou de maior exposição a riscos e que, portanto, devem ser avaliados por meio dos testes de auditoria. Essa etapa compreende os seguintes procedimentos:

- identificação dos objetivos do objeto da auditoria;
- identificação e avaliação dos riscos e dos controles, de forma a estabelecer o risco inerente, o risco de controle e o risco residual;
- priorização dos riscos mais relevantes para serem auditados; e
- definição da natureza dos testes de auditoria.

A matriz de planejamento, por sua vez, é definida pela CGU como o documento que consolida o resultado da fase de planejamento da auditoria e fornece os comandos necessários à fase de execução, tendo como base os riscos identificados e avaliados na etapa anterior.

A partir de então, seguem-se as etapas de execução dos procedimentos de auditoria, de comunicação dos resultados do trabalho e de monitoramento das recomendações emitidas.

3. O PABR no IA-CM

Tal metodologia, conforme antes comentado, está prevista nas normas nacionais e internacionais de auditoria interna aplicáveis aos órgãos e às entidades do Poder Executivo Federal e, também, no IA-CM.

O IA-CM é uma ferramenta de avaliação que tem por finalidade identificar os fundamentos necessários para uma auditoria interna efetiva no setor público e, a partir de então, fornecer um plano para seu desenvolvimento, de forma a atender às necessidades da organização e aos padrões profissionais aplicáveis à atividade de auditoria interna.

O modelo ilustra os níveis e os estágios pelos quais uma unidade de auditoria interna governamental pode evoluir à medida que define, implementa, mede, controla e melhora seus processos e suas práticas. Sua lógica compreende uma estrutura em blocos encadeados, demonstrando a progressão dos macroprocessos-chave ao longo de cinco níveis de capacidade.

Resumidamente, o modelo IA-CM pode ser assim definido:

- uma ferramenta de avaliação e de diagnóstico da atividade de auditoria interna;
- um roteiro para o desenvolvimento de uma auditoria interna efetiva;
- um conjunto de “melhores práticas” a serem observadas; e
- um instrumento de promoção, de comunicação e de sensibilização sobre a auditoria interna aos tomadores de decisão.

O IA-CM está estruturado em cinco níveis de maturidade (1 – Inicial; 2 – Infraestrutura; 3 – Integrado; 4 – Gerenciado; e 5 – Otimizado) e seis elementos organizacionais (Serviços e Papel da Auditoria Interna; Gerenciamento de Pessoas; Práticas Profissionais; Gerenciamento do Desempenho e *Accountability*; Cultura e Relacionamento Organizacional; e Estruturas de Governança), compreendendo um conjunto de 41 macroprocessos-chaves (*key Process Area* – KPA), conforme pode ser visualizado na figura a seguir:

Figura 3 – Matriz de uma página do IA-CM

Matriz de 1 página do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna						
	Serviços e Papel da AI	Gerenciamento de pessoas	Práticas profissionais	Gerenciamento do Desempenho e Accountability	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
Nível 5 – Otimização	AI reconhecido como agente-chave de mudança - KPA 34	Envolvimento da Liderança com Organizações Profissionais - KPA 35 Projeção da Mão de Obra - KPA 36	Melhoria Contínua em Práticas Profissionais - KPA 37 Estratégia de Planejamento de AI - KPA 38	Desempenho final e valor para a organização alcançada - KPA 39	Relações efetivas e permanentes - KPA 40	Independência, Poder e Autoridade da Atividade de AI - KPA 41
Nível 4 – Gerenciado	Asseguração da governança, gestão de riscos e controles - KPA 26	AI contribui para o desenvolvimento da gestão - KPA 27 A Atividade de AI Apoiar Classes Profissionais - KPA 28 Planejamento de Mão-de-obra - KPA 29	Estratégia de Auditoria alavanca a gestão de risco da organização - KPA 30	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas - KPA 31	CAE Aconselha e Influencia a mais Alta Gerência - KPA 32	Supervisão independente das atividades de AI - KPA 33
Nível 3 – Integrado	Serviços de Consultoria - KPA 11 Auditorias de Desempenho / Operacionais - KPA 12	Criação de Equipe e Competência - KPA 13 Profissionais Qualificados - KPA 14 Coordenação de força de trabalho - KPA 15	Estrutura de Gestão da Qualidade - KPA 16 Planos de auditoria baseados em riscos - KPA 17	Medidas de Desempenho - KPA 18 Informações de Custos - KPA 19 Relatórios de Gestão de AI - KPA 20	Coordenação com Outros Grupos de Revisão - KPA 21 Componente Essencial da Equipe de Gestão - KPA 22	Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI - KPA 23 Mecanismos de Financiamento - KPA 24 CAE Informa à Autoridade de Mais Alto Nível - KPA 25
Nível 2 – Infraestrutura	Auditoria de Conformidade - KPA 1	Desenvolvimento Profissional Individual - KPA 2 Pessoas Habilidosas Identificadas e Recrutadas - KPA 3	Práticas Profissionais e Processos Estruturais - KPA 4 Plano de Auditoria Baseado em Prioridades da gestão e stakeholders - KPA 5	Orçamento Operacional de AI - KPA 6 Plano de Negócio de AI - KPA 7	Gerenciamento dentro da Atividade de AI - KPA 8	Acesso Pleno às informações, Ativos e Pessoas da Organização - KPA 9 Fluxo de reporte de auditoria estabelecido - KPA 10
Nível 1 – Inicial	Ad hoc não estruturada; auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações com finalidade de aferir conformidade; produtos dependem de habilidades específicas de indivíduos que estão ocupando as posições; ausência de práticas profissionais estabelecidas, além das fornecidas por associações profissionais; financiamento aprovado por gerência, quando necessário; falta de infraestrutura; auditores provavelmente participantes de uma unidade de organização maior; nenhuma capacidade estabelecida; portanto, inexistência de KPAs.					

Fonte: IIA, adaptado

Em relação ao elemento Serviços e Papel da Auditoria, conforme destacado na figura anterior, o IA-CM preconiza, para os trabalhos de avaliação (KPA 2.1 – Auditorias de conformidade e KPA 3.1 – Auditorias de desempenho), na mesma linha das normas do IPPF, um processo de planejamento baseado em riscos.

4.0 Sistema e-Aud

O e-Aud é o sistema desenvolvido pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) da CGU para a gestão da atividade de auditoria interna governamental. O sistema integra, em

uma única plataforma eletrônica, todo o processo de auditoria, incluindo o planejamento anual de auditoria, o planejamento e a execução dos trabalhos individuais de auditoria, o monitoramento das recomendações emitidas e o registro dos benefícios aferidos em decorrência dos serviços de avaliação, de consultoria e de apuração realizados no contexto da atividade de auditoria interna governamental.

Em linhas gerais, o sistema e-Aud está estruturado com os seguintes módulos de apoio ao processo de auditoria da CGU:

Figura 4 – Principais módulos do sistema e-Aud



Fonte: elaboração própria

O sistema é disponibilizado, como serviço e em caráter não oneroso, a todos os órgãos e a todas as unidades integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI) que manifestaram interesse, nos termos preconizados pela Portaria Normativa CGU n. 5, de 23 de março de 2022.

Visando à convergência plena da atividade de auditoria interna no SCI com as normas internacionais de auditoria do IIA e com os requisitos do IA-CM, o processo de auditoria no e-Aud foi estruturado segundo os requisitos estabelecidos pelos citados frameworks. Dessa forma, o sistema desempenhou não apenas o fornecimento de apoio à realização dos trabalhos, mas também o papel de facilitador em relação à transformação cultural que envolveu a implementação do PABR no âmbito da auditoria interna governamental no Brasil.

Nesse sentido, o sistema estabelece procedimentos relativos às etapas de planejamento, de execução, de comunicação de resultados, de monitoramento e de comunicação com os gestores, contribuindo, assim, para a realização de trabalhos em conformidade com as normas nacionais e internacionais aplicáveis e, ao mesmo tempo, para a qualidade e a utilidade da atividade de auditoria interna.

A título ilustrativo, o quadro a seguir relaciona as atividades essenciais do KPA 2.1 (Auditoria de Conformidade) do IA-CM e as respectivas etapas do processo de auditoria no sistema e-Aud em que cada um dos requisitos é atendido:

Quadro 1 – Comparativo entre os requisitos do KPA 2.1 e o sistema e-Aud

KPA 2.1 - Auditoria de Conformidade → Atividades Essenciais		Etapa da Auditoria no e-Aud
3. Planejar os trabalhos de auditoria:	3.1 Comunicar-se com os gestores.	Comunicações
	3.2 Identificar as autoridades/critérios relevantes.	
	3.3 Obter aceitação, por parte dos gestores, dos critérios de auditoria.	
	3.4 Documentar a estrutura de controle.	Análise Preliminar
	3.5 Identificar e avaliar os riscos específicos da auditoria e revisar os controles-chave.	
	3.6 Identificar objetivos de auditoria, escopo e metodologia	
	3.7 Desenvolver o plano detalhado de auditoria.	Matriz de Planejamento
4. Executar a auditoria:	4.1 Aplicar os procedimentos específicos de auditoria.	Análises da Auditoria
	4.2 Documentar os procedimentos executados e seus resultados.	
	4.3 Avaliar as informações obtidas.	
	4.4 Chegar a conclusões específicas e elaborar recomendações.	
5. Comunicar os resultados da auditoria	5.1 Preparar o relatório ou outro mecanismo para comunicar os resultados da auditoria.	Relatório de Auditoria
	5.2 Estabelecer e manter um sistema de monitoramento do atendimento das recomendações pelo gestor.	Monitoramento de Recomendações

Fonte: elaboração própria

A introdução do sistema e-Aud, na CGU, alinhada a outras iniciativas de singular relevância, a exemplo da convergência das normas nacionais de auditoria com o IPPF, a gestão de competências, a instituição do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade da Atividade de Auditoria Interna (PRO-Qualidade) da CGU, o investimento em outras ferramentas de tecnologia da informação para suporte ao trabalho de auditoria e o contínuo processo de capacitação e de conscientização de auditores e gestores públicos, de certo, foram fatores decisivos para a melhoria da capacidade da atividade de auditoria interna da CGU e, por conseguinte, a validação da CGU, pelo Banco Mundial, no Nível 2 – Infraestrutura, do Modelo IA-CM.

5. Considerações Finais

Como visto, a CGU e, de modo geral, a atividade de auditoria interna governamental em todo o país vem passando por processo de convergência aos padrões internacionais de auditoria interna, com o intuito de incrementar a agregação de valor e sua utilidade para as organizações públicas no país e, indiretamente, a toda a sociedade brasileira.

Na esteira desse processo, a introdução da abordagem de planejamento de auditoria baseado em riscos (PABR) mostrou-se essencial para a estruturação de trabalhos de auditoria relevantes, de alto potencial de agregação de valor e úteis para a tomada de decisão pelos gestores públicos.

Nesse sentido, o desenvolvimento do sistema e-Aud pela CGU, bem como sua utilização pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e por diversas unidades de auditoria interna governamental no Poder Executivo Federal, mostrou-se essencial para a internalização das práticas internacionais de auditoria no país, promovendo, dessa forma, a melhoria contínua da qualidade dos trabalhos e o incremento da capacidade da atividade de auditoria.

Dessa forma, espera-se que a auditoria interna governamental no país cumpra integralmente o seu propósito, previsto nas normas internacionais de auditoria interna: *“Aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação (assurance), assessoria (advisory) e conhecimento (insight) objetivos baseados em riscos”*.

6. Referências Bibliográficas

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Referencial Técnico da Atividade de Auditoria**

Interna do Poder Executivo Federal, aprovado pela Instrução Normativa n. 03/2017. Secretaria Federal de Controle Interno. Brasília. 2017.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna do Poder Executivo Federal**, aprovado pela Instrução Normativa n. 08/2017. Secretaria Federal de Controle Interno. Brasília. 2017.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Orientação Prática: Serviços de Auditoria**, aprovado pela Portaria SFC n. 3307/2022. Secretaria Federal de Controle Interno. Brasília. 2022.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Portaria Normativa CGU n. 05/2022**. Brasília. 2022.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Internal Audit Capability Model for the Public Sector**. Internal Audit Foundation. 2017.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Estrutura Internacional de Práticas Profissionais** (International Professional Practice Framework – IPPF). Normas Internacionais para a Prática da Auditoria Interna. 2017.

Sergio Filgueiras de Paula

Coordenador-geral de Métodos, Capacitação e Qualidade da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) da Controladoria-Geral da União (CGU)