

Riscos orçamentários na administração universitária: um estudo de caso no setor público

Financial risks in university management: a case study in government institution

Gabriela Heinz¹

¹Universidade Franciscana | Faculdade de Ciências Contábeis e Administração
Santa Maria | RS | Brasil. Contato: gabheinz@gmail.com
<http://orcid.org/0000-0003-2536-7573>

Edenilce Bittencourt Alves²

²Universidade Franciscana | Faculdade de Ciências Contábeis e Administração
Santa Maria | RS | Brasil. Contato: edenilceb@hotmail.com
<http://orcid.org/0000-0001-7921-5060>

Rodrigo Roratto³

³Universidade Franciscana | Faculdade de Ciências Contábeis e Administração
Santa Maria | RS | Brasil. Contato: roratto_rs@hotmail.com
<http://orcid.org/0000-0001-7062-0430>

Evandro Dotto Dias⁴

⁴Universidade Federal de Santa Maria | Programa de Pós-graduação em Educação
Santa Maria | RS | Brasil. Contato: evandrodotto@yahoo.com
<http://orcid.org/0000-0002-3111-5308>

Resumo: A administração pública brasileira vive um cenário de crises e incertezas. Diante disso, torna-se fundamental conhecer os possíveis riscos que uma universidade pública corre, suas consequências para o alcance dos seus objetivos institucionais e para o cumprimento de sua função social, além de focar em uma melhor aplicação dos recursos e assim alcançar uma maior eficiência. Para isso, este trabalho teve como objetivo desenvolver um modelo para identificação dos riscos orçamentário-financeiros em uma instituição pública educacional de nível superior, com base em relatórios e certificados de auditoria emitidos por órgãos de controle interno e pela própria unidade de auditoria interna. A metodologia do estudo configura-o como uma pesquisa aplicada, descritiva, qualitativa e esboçada em um estudo de caso que teve como propósito identificar quais os riscos que uma instituição específica está suscetível e as possíveis consequências para a continuidade da organização. Ao final, a partir do modelo desenvolvido para análise, concluiu-se os principais riscos são os oriundos da deficiência de capacitação dos servidores e são estes: multas e sanções por órgãos superiores, atrasos operacionais, tomada de decisões equivocadas devido a qualidade da informação gerada, desperdício de dinheiro público, prejuízos econômicos e financeiros dentre outros.

Palavras-chave: Gestão de riscos. Auditoria. Controle interno.

Abstract: Brazilian public administration is experiencing a crisis and uncertainty scenario. Given this, it is essential to know the possible risks that a public university, its consequences for the achievement of its institutional objectives and for the fulfillment of its social function, in addition, to focus on a better application of the resources and consequently to be more efficient. The objective of this study was to develop a model for identifying the budgetary and financial risks of a public educational institution, based on reports and audit certificates issued by internal control bodies and by the internal audit unit itself. The methodology of the study is an applied, descriptive, qualitative and sketched research in a case study whose purpose was to identify the risks that a specific institution is susceptible and the possible consequences for the continuity of the organization. At the end, from the model developed for analysis it was concluded that the main risks are those resulting from the deficiency of the

qualification of the servers and are these: fines and sanctions by superior agencies, operational delays, mistaken decision making due to the quality of the information generated, waste of public money, economic and financial losses among others.

Key words: Management. Audit. Internal control.

DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S1414-40772019000300008>

Este é um artigo publicado em acesso aberto sob uma licença Creative Commons
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>

Recebido em: 28 de fevereiro de 2019

Aprovado em: 2 de outubro de 2019

1 Introdução

Desde os primórdios, o homem sempre buscou formas de obter controle sobre seus bens e valores. Nos últimos anos no Brasil, esta busca tem se intensificado, motivada por uma crise econômica que reduziu a capacidade econômica do Estado e da população. A crise trouxe sérios prejuízos, principalmente na área de educação, que sofreu sucessivos cortes no orçamento. Apesar disso, de acordo com dados do Ministério da Educação (MEC), 58% do orçamento de 2017 do órgão, é consumido com as universidades federais, o que corresponde a cerca 80 bilhões de reais.

O fato é que o cenário atual de incertezas obriga estas instituições a buscarem um melhor aproveitamento dos recursos recebidos. Nesta conjuntura, uma estrutura de controles internos eficaz, capaz de combater fraudes, erros, minimizar riscos tornou-se condição essencial na busca da continuidade e sanidade dos serviços públicos.

Em controles internos, cresce a relevância dada a questão dos riscos, é o que preceitua Freitas (2002) ao afirmar que o conceito de riscos é um tanto promissor, pois diversas empresas de auditoria internacionais já inclui este conceito nos seus processos de trabalho, auxiliando na elaboração do planejamento e planos. De acordo com o Guia de Orientação para o Gerenciamento de Riscos elaborado pelo Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão (HILL, 2006), é fundamental apurar os riscos das organizações, pois estes ameaçam o atendimento dos objetivos institucionais e o cumprimento de prazos. Assim, um bom gerenciamento dos riscos é importante para o êxito no cumprimento da missão de uma organização pública que é entregar serviços de qualidade aos cidadãos de forma tempestiva e com a adequada utilização dos recursos disponíveis. Como as organizações públicas possuem características específicas, a busca pela identificação dos riscos que podem prejudicar a dinâmica de uma entidade pública é bastante complexa e requer uma análise acurada dos

métodos de auditoria interna e de tomada de decisão pelos gestores. Contudo, segundo Freitas (2002), as organizações públicas encontram grande dificuldade na identificação dos riscos de gestão, principalmente aqueles ligados à gestão orçamentário no setor público, uma vez que a grande maioria dos métodos de levantamento e avaliação existentes na literatura pertinente é voltada prioritariamente à gestão de organizações do setor privado, sendo que os dirigentes e controladores públicos acabam por ter de adaptar conceitos e metodologias a fim de permitir a apuração dos riscos mais evidentes, mas tendo dificuldade de vislumbrar aqueles que realmente podem prejudicar a continuidade da organização, merecendo um destaque maior para aqueles da área orçamentária, que impactam no diagnóstico adequado da situação econômico-financeira da organização.

Nesse contexto, uma organização pública precisa definir quais riscos inerentes à gestão orçamentário-financeira está exposta, com vistas analisar a forma de aplicação dos recursos disponíveis, evitar ou minimizar possíveis impactos danosos à continuidade das atividades normais da organização, e assim obter condições de alcançar seus objetivos e contribuir para o cumprimento de sua função social para qual foi destinada. A partir da contextualização apresentada foi elaborada a seguinte questão de pesquisa: Quais os riscos de caráter orçamentário-financeiro existentes em uma Universidade Federal do Sul do Brasil?

Para responder ao problema de pesquisa, o objetivo geral deste estudo é desenvolver um modelo para identificação dos riscos orçamentário-financeiros de uma Universidade Federal localizada no interior de um estado da região Sul. Os objetivos específicos, por sua vez, são os seguintes: (a) analisar os relatórios de controle interno emitidos no período de 2014 a 2016 (b) apurar as recomendações que foram feitas à entidade; (c) classificar os riscos por categorias de exposição e por áreas da gestão; e (d) avaliar as possíveis consequências dos riscos, caso sejam encontrados, recomendando as soluções pertinentes.

A escolha da Universidade, que pertence a estrutura da administração pública indireta, para a realização da pesquisa, justifica-se em função da quantidade de recursos financeiros, materiais, infraestrutura e de pessoal que ela utiliza. Para se ter uma ideia, em 2017 de acordo com informações da página institucional, o orçamento global foi de 1,1 bilhões de reais, para custeio e investimentos em sua área de 1.863,57 hectares. Esta comporta cerca de 28 mil estudantes e 4743 servidores. Já a área de estudo escolhida justifica-se principalmente pela necessidade de se identificar os riscos inerentes ao processo de gestão de uma organização pública, cuja unidade de auditoria interna foi estruturada apenas em 2011, apresentando uma cultura organizacional bem definida e, muitas vezes, inflexível às mudanças e adaptações necessárias a sua consecução.

Os resultados obtidos serão importantes para fornecer uma visão geral sobre a atuação do controle interno em uma universidade pública visto ser o setor diretamente ligado à implantação de uma estrutura de gerenciamento de riscos, e fornecer uma reflexão a servidores responsáveis pela gestão em organizações públicas semelhantes sobre o alcance de sua atuação e a importância do conteúdo do trabalho de apuração dos riscos, de forma que os estimulem a traçar estratégias em busca da melhoria contínua em prol da geração de resultados positivos à sociedade de modo geral.

2 Fundamentação Teórica

2.1 Auditoria e Controle Interno na Administração Pública

O controle interno é a peça-chave da auditoria, que conduz seus trabalhos de acordo com o grau de confiabilidade do controle. Por esse motivo é muito importante o aprofundamento dessa questão. A nível internacional, a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) teve grande repercussão ao preceituar, com riqueza de detalhes, os procedimentos de controles internos necessários para uma organização obter plena confiabilidade das informações geradas e a entidade Committee of Sponsoring Organizations (Coso) a partir da SOX passou a orientar seus esforços para promover estudos sobre o tema.

Segundo Coso (2013a, p. 6), controle interno é definido como:

Um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

A própria publicação reconhece que a definição apresentada é abrangente com a intenção de fornecer apenas uma base para as organizações de modo geral. Castro (2018) conceitua resumidamente o controle interno como um conjunto de métodos e procedimentos adotados pelos gestão com o intuito de dar segurança aos atos praticados, proteger o patrimônio, atribuir fidedignidade e segurança às informações e aos dados contábeis. Para o autor, no caso da administração pública, o controle interno funciona como um auxílio ao gestor e um instrumento de defesa dos interesses dos cidadãos, pois contribui para que as ações ocorram de forma econômica, eficiente e eficaz e, conseqüentemente, propiciando a salvaguarda dos recursos contra desvios, fraudes e irregularidades. Santana (2013) considera que neste caso o controle interno deve ter atributos de: atualidade, dinamismo e celeridade para acompanhar a realidade das instituições que são regidas por leis em constantes atualizações.

O controle interno pode ser dividido em duas categorias: contábeis e administrativas. A primeira categoria relaciona-se com a fidedignidade dos dados e informações fornecidos pela contabilidade e pelos sistemas, com vistas a proteger o patrimônio, já a segunda envolve aspectos de eficiência operacional e cumprimento das normas e políticas, além disso preocupa-se com a qualidade, tempestividade e análise de desempenho (ATTIE, 2012). Em auditoria, percebe-se esta divisão, pois a auditoria interna enfatiza os controles administrativos e a auditoria externa os controles contábeis (CASTRO, 2018).

De acordo com o manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001), publicado pela Secretaria Federal de Controle Interno, os princípios do controle interno administrativo são os seguintes:

- a) relação custo/benefício do controle;
- b) qualificação, treinamento, segregação de funções e rodízio de funcionários;
- c) delegação de poderes e definição de responsabilidades (delegação de competências, regimentos/estatutos, manuais de rotinas e procedimentos);
- d) controles sobre as transações (acompanhamentos dos fatos contábeis, financeiros e operacionais);
- e) aderência a diretrizes e normas legais (asseguração).

Além disso o Manual destaca que estes controles tem prioritariamente caráter preventivo, devem ser focados continuamente em correção de desvios e em atender a todos os níveis de administração, pois quanto maior a adequação destes controles menor será a vulnerabilidade aos riscos. Porém, de nada adiantaria uma instituição implantar um sistema de controle interno se não houver uma verificação periódica do funcionamento para avaliar se os funcionários estão seguindo as normas, se o sistema é efetivo e poderia haver melhorias e adaptações (OLIVEIRA; DINIZ FILHO, 2008). Neste momento entra a figura da auditoria interna, que segundo o Instituto dos Auditores Internos do Brasil:

É uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar os seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Esta atividade gera anualmente um relatório que demonstra os resultados dos trabalhos. Deve expressar com objetividade e imparcialidade as conclusões, recomendações, e providências que a gestão deve tomar, inclusive constar informações relativas ao atendimento de recomendações da Controladoria Geral da União (CGU) que pertence ao controle interno e de órgãos de controle externo (CASTRO, 2018). O Tribunal de Contas da União TCU (2009)

ênfatiza a semelhança entre controles internos e auditoria interna, porém ressalta que esta última é o controle da própria gestão, em que são realizadas avaliações em trabalhos periódicos sobre a adequação, eficiência e eficácia do controle interno.

Por isso, surgiu nos últimos anos o termo Auditoria Baseada em Riscos (ABR), que consiste em priorizar nos trabalhos de auditoria interna a avaliação de riscos a fim de identificar as áreas mais importantes a serem auditadas. No Quadro 1 a seguir é apresentada a comparação entre o novo e o velho paradigma da auditoria:

Quadro 1 - Velho e novo paradigma da auditoria

ÁREA DE AUDITORIA	VELHO PARADIGMA	NOVO PARADIGMA
Foco da auditoria	Sistema de controles internos	Riscos da atividade
Foco dos testes	Atividades de controle	Tratamento dos riscos
Foco do relatório	Adequação e eficácia dos controles	Adequação e eficácia dos tratamentos dos riscos
Resultados da auditoria	Controles novos ou melhores	Tratamento adequado aos riscos

Fonte: CICCIO, F. **Auditoria baseada em riscos: mudando o paradigma das auditorias internas**. QSP, 2006. Disponível em: https://www.qsp.org.br/auditoria_risco.shtml. Acesso em: 20 set. 2017.

De modo geral este novo paradigma em auditoria foca-se mais no olhar para frente em vez de olhar apenas o passado, desta forma acrescenta maior valor a uma entidade, pois deixa de basear-se apenas nos controles existentes e passa a valorizar os riscos que podem ocorrer. (MC NAMEE, 1997 apud CICCIO, 2006). A partir desta visão a auditoria se desvincilhou da concepção de atuar com punição e coercibilidade para apresentar um caráter de prevenção e orientação (SANTANA, 2013).

Esta realidade segundo Freitas (2002) já ocorre mundo afora, pois a maiores empresas de auditoria já utilizam o conceito de risco nos seus trabalhos. No entanto, segundo estudos de Silva (2009), o Brasil tem muito a evoluir, pois tais temas são abordados de maneira superficial nos documentos de órgãos de controle interno e externo do país (CGU/TCU) e não contribuem para a implantação na administração pública de modo geral, além disso não foi verificada padronização entre os órgãos, fazendo do que cada entidade pertencente a estrutura se organize de maneira independente.

2.2 Gestão de Riscos no Setor Público

De acordo com Carvalho (2009), o ponto de partida em uma organização é a definição e a função do controle interno, sendo que este tem como um de seus elementos a atividade de gerenciamento dos riscos. Para compreendermos a importância desta atividade convém apresentar o conceito de risco, que para Hill (2006), no Guia sobre Gestão de Riscos no

serviço público publicado pela Escola Nacional de Administração Pública, é a possibilidade de ocorrência de algum evento positivo ou negativo no futuro. De fato é muito comum entendermos o risco como algo apenas negativo, porém tecnicamente ele envolve a qualificação e a quantificação de incertezas a respeito da consecução dos objetivos traçados para a organização (CASTRO, 2018). É importante frisar que conforme preceitua Hill e Dinsdale (2003), a grande preocupação na gestão de riscos no setor público é no atendimento ao interesse público, ou seja, no dever de zelar pela "coisa pública".

Os riscos de modo geral podem ser classificados como internos e externos. Os internos são associados a estrutura da organização, sendo que esta pode interferir proativamente nela, temos como exemplos: recursos financeiros disponíveis, recursos humanos, processos internos, sistemas de informações e fornecedores. Já os externos referem-se ao ambiente no qual a organização está inserida, e normalmente não pode ser controlada, exemplo: políticas nacionais e internacionais, inflação, tecnologia, mudanças de legislação e desastres naturais (GESPÚBLICA, 2013). Cabe ressaltar que segundo o IBGC (2007), o processo de identificação dos riscos pode resultar no reconhecimento de oportunidades, caso seja executado por pessoas qualificadas e com uma visão holística da organização, estas oportunidades dão margem para as inovações, muito importantes no mundo dinâmico em que vivemos. Uma vez que são identificados os possíveis riscos atrelados aos objetivos, estes devem ser avaliados levando em contas os seguintes aspectos segundo Carvalho (2009): probabilidade de ocorrência, impactos qualitativos e quantitativos caso ocorram e as ações necessárias para administrar estes riscos.

A figura 1 abaixo demonstra o Ciclo da Gestão de Riscos, percebe-se que a identificação consta como a etapa inicial, que fornece o arcabouço para o ciclo, seguido das etapas de avaliação, resposta e monitoramento e aprendizagem.

Figura 1 - Ciclo da Gestão de Riscos



Fonte: HILL, S.; DINSDALE, G. Uma base para o desenvolvimento de estratégias de aprendizagem para a gestão de riscos no serviço público. **Cadernos ENAP**, Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.enap.gov.br/documents/52930/707328/cad23.pdf/855e43f4-3729-4fb9-92ac-aded1d6c8499>. Acesso em: 4 set. 2017.

A partir da etapa de identificação e avaliação conforme a figura mostra, a gestão de riscos envolve ainda a adoção de medidas que permitem administrá-lo, agregando os elementos citados à estratégia e ao processo decisório das organizações (FREITAS, 2002). Tais medidas podem ser chamadas de resposta a riscos e são divididas em quatro categorias (GESPÚBLICA, 2013):

- f) aceitar o risco;
- g) mitigar dos riscos (restringi-los de forma a reduzir chances de ocorrer ou o impacto da ocorrência;
- h) transferir os riscos para terceiros (ex: seguros);
- i) eliminar dos riscos (alterar plano ou encerrar atividade que deu origem ao risco).

Diante da execução das respostas aos riscos, é necessário que ocorra atividades de monitoramento, a fim de verificar se o perfil do risco está mudando, tomar atitudes preventivas e corretivas se for o caso, verificar se o plano de gerenciamento está sendo eficaz e documentar todas as lições aprendidas (GESPÚBLICA, 2013). O escopo e a frequência destas atividades dependem da avaliação do perfil de riscos e da eficácia dos procedimentos adotados (IBGC, 2007). Todos os processos citados fazem parte de um fluxo que está sintetizado na Figura 1 a seguir.

Nota-se que além das etapas de identificação, avaliação, resposta e monitoramento e aprendizagem já mencionadas, ao centro de todo processo consta a comunicação, que envolve a manutenção do diálogo regular e preventivo sobre a avaliação dos riscos, aceitabilidade e formas de lidar com eles. Isto é fundamental para que todos os envolvidos e interessados tenham conhecimento dos fatos e possam debater e visualizar pontos de vista diferentes, de maneira que transmita confiança na administração (ENAP, 2006). Verifica-se diante do exposto que um sistema de gerenciamento de riscos é primordial na gestão governamental, pois, caso tenha sucesso, resulta em melhoria na qualidade dos serviços públicos e eficácia das políticas públicas (ÁVILA, 2014).

2.3 Estudos Realizados Anteriormente na Área

No mesmo contexto deste trabalho alguns pesquisadores desenvolveram estudos relacionados à questão da gestão dos riscos no setor público. Santos *et al.* (2010) objetivou identificar os riscos de um processo de compras em instituição pública, para isso, realizou consultas do processo de compras através da documentação disponível nos portais de transparência e nos relatórios dos órgãos de fiscalização e controle. Concluiu-se que a fase mais crítica do processo é a interna, isto é, a que ocorre dentro do órgão, fornece as informações que estarão em edital e é realizado pelos servidores. Se esta etapa for bem conduzida, os prazos para conclusão do processo de compra podem ser reduzidos. Com isso constatou-se que o principal risco identificado está na ausência de treinamento e capacitação dos servidores, muito importante principalmente pelo fato das instituições públicas serem regidas por lei e estas serem constantemente atualizadas. Com a minimização deste risco, é possível obter mais celeridade nos processos e evitar recursos e impugnações aos atos administrativos. Além disso, concluiu-se também como um risco, o fato das áreas atuantes da Instituição estarem afastadas, o que prejudica o andamento dos processos. Na mesma linha, Freitas (2002) desenvolveu um trabalho com o objetivo de evidenciar a importância e vantagens da gestão de riscos no setor público e a possibilidade da incorporação do fator risco nas auditorias de entidades de fiscalização como o Tribunal de Contas da União (TCU). Tais objetivos foram alcançados através de revisão bibliográfica que concluiu que a gestão de riscos é uma poderosa ferramenta para os gestores públicos pois permite um aumento na segurança e no desempenho da utilização dos recursos e também incentiva a mudança e inovação nas entidades e nos programas de governo. Os principais riscos que podem ocorrer no setor público de acordo com o autor são: não atendimento de todo o público alvo na prestação de serviços, fraude, desvio de recursos, ineficiência, desperdícios e problemas econômicos do país. Quanto a incorporação do fator risco nas entidades de fiscalização, foi concluído que a possibilidade é promissora, pois permite o direcionamento dos recursos humanos para as áreas mais vulneráveis, pode ser uma metodologia de análise de sistemas e práticas gerenciais e ainda uma ferramenta de geração de informações relevantes para uma gestão pública confiável e transparente. Nota-se que o tema riscos no setor público é pouco explorado em trabalhos científicos e geralmente os artigos tendem a dedicar-se a realização de revisão bibliográfica a respeito. Fora do Brasil, os estudos estão avançados, é o que apresenta Ávila (2014) ao desenvolver um estudo baseado nos documentos do Centro Canadense para o Desenvolvimento da Gestão (CCMD), que objetivou estimular um debate sobre o tema,

apresentando conceitos, etapas da gestão de riscos e conscientizar sobre sua importância para municípios. Foi apresentado por Ávila (2014), o ciclo da gestão de riscos baseado no modelo de Hill e Dinsdale (2003) que consta na página 7 deste trabalho. Na etapa de identificação dos riscos, o autor propõe a classificação dos riscos por área: saúde, segurança, meio ambiente, economia, política externa, tecnologia e educação. A partir desta identificação parte-se para a fase de avaliação, onde é sugerida a classificação em provável ocorrência, possível ocorrência e remota ocorrência. Já como resposta a estes riscos o autor adota o modelo COSO (2013b) que prevê: evitar o risco (desvincular a entidade da atividade sujeita ao risco), reduzir ou compartilhar (utilizar ferramentas de controle buscando antecipar cenários para uma reação caso o risco venha a ocorrer ou transferir o risco para terceiros) e aceitar o risco (aceitar o risco como alinhado às tolerâncias de risco, pois eventuais medidas não teriam custo-benefício). Como resultado a pesquisa concluiu que um eficaz sistema de gerenciamento de riscos consequentemente estimula as inovações no serviço público devido principalmente a sua contribuição na tomada de decisões, e que correr riscos inteligentes estimula o dinamismo no setor. Além disso, verificou-se a necessidade de mais controle, tanto com relação a administração dos riscos como da tomada de decisões e que é viável a implementação de um sistema que gerencie os riscos, sendo possível com baixo custo, treinamento e boa vontade. Este sistema contribuirá para o aperfeiçoamento dos trabalhos, otimização de recursos, minimização de riscos, comunicação eficaz e cumprimento de leis.

3 Metodologia

Para Andrade (1999), pesquisa pode ser conceituada como um conjunto de procedimentos sistemáticos que visam, a partir de métodos científicos, encontrar soluções para problemas propostos. Por isso é muito importante que esta, seja bem delimitada diante de várias classificações.

Quanto à sua natureza, a pesquisa proposta classifica-se como aplicada, o que Andrade (1999) define como uma pesquisa de aplicação prática que busca a solução de problemas concretos. Prodanov e Freitas (2013) explicam que este tipo de pesquisa envolve verdades e interesses locais, o que se encaixa no estudo que está sendo proposto em uma organização pública. Quanto aos objetivos, será uma pesquisa descritiva, pois, seguindo o conceito apresentado por Cervo, Bervian e Silva (2007), ela busca observar, registrar, analisar e correlacionar fatos sem os manipular, a fim de permitir o conhecimento de diversas situações e relações que ocorrem dentro de uma instituição. Quanto ao procedimento de pesquisa, este

estudo é caracterizado como um estudo de caso, que, para Prodanov e Freitas (2013), consiste analisar informações sobre determinado grupo, comunidade ou indivíduo, com a finalidade de estudar aspectos variados, de acordo com o tema da pesquisa, e investigar o objeto de forma aprofundada. Além disso, trata-se de uma pesquisa documental, pois utiliza como fonte de dados, documentos oficiais expedidos pela Instituição estudada e seu órgão de controle interno.

Em relação a abordagem, a utilizada será qualitativa, na qual ambiente é tido como fonte direta dos dados e o processo de análise do problema não envolve dados estatísticos, mas sim os elementos existentes na realidade estudada e a interpretação de fenômenos e situações, conforme Prodanov e Freitas (2013). Os autores afirmam que nesta abordagem há vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números, de modo que o pesquisador tende a analisar dados de forma indutiva

3.1 Instituição Estudada

A Instituição objeto deste estudo é uma autarquia educacional pertencente a estrutura da Administração pública federal indireta e tem como missão: construir e difundir conhecimento, comprometida com a formação de pessoas capazes de inovar e contribuir com o desenvolvimento da sociedade de modo sustentável. De acordo com informações disponíveis em sua página institucional na internet ela oferece 132 cursos de graduação, 85 de pós-graduação, 29 cursos técnicos, além de turmas de ensino médio. Suas atividades envolvem cerca de 28 mil estudantes, 4743 servidores entre docentes e técnicos administrativos. Para se ter uma ideia da grandiosidade, o orçamento executado em 2016 foi de R\$ 1,05 bilhão em 2016 e a previsão para 2017 é de R\$ 1,1 bilhão. A gestão de todo este complexo fica a cargo do Reitor, juntamente com Pró-Reitores, diretores, chefias e dos chamados conselhos superiores. As atividades orçamentárias ficam a cargo de uma Pró-Reitoria de Administração que coordena, fiscaliza, supervisiona e dirige todos os serviços administrativos. Vincula-se a esta Pró-Reitoria: Departamento de Contabilidade e Finanças que coordena especificamente as áreas orçamentária, financeira e patrimonial. Outros departamentos que também vinculam-se são: Departamento de Material e Patrimônio, Departamento de Arquivo Geral, Centro de Processamento de Dados e Gráfica.

Devido a sua natureza na estrutura administrativa do governo federal, esta instituição tem a supervisão da Controladoria Geral da União (CGU) como controle interno e do Tribunal de Contas da União (TCU) como controle externo. Desde 2001 por força de lei, ela

deve possuir uma unidade de auditoria interna a fim de fortalecer as ações de controle e apoiar a CGU. Porém, esta unidade foi estruturada apenas no ano de 2011, e é vinculada diretamente ao Gabinete do Reitor, para fins de manutenção de sua independência.

3.2 Coleta, Tratamento e Análise dos Dados

Foram utilizados como base para este estudo os relatórios da auditoria interna da Instituição e da Controladoria Geral da União (CGU), que são de acesso público e encontram-se disponíveis em suas páginas web. A pretensão inicial deste estudo era coletar informações a partir do ano de 2012, porém, foram encontrados relatórios apenas a partir de 2014. Nestes documentos são apontadas todas as inconformidades observadas durante os trabalhos de auditoria e suas respectivas recomendações para soluções. É importante ressaltar que a CGU é um órgão do governo que executa ações de controle interno, auditoria, correição, prevenção e combate a corrupção no governo federal, prestando orientação normativa e supervisão técnica. Este órgão emite relatórios de auditorias anuais, em que analisa e emite recomendações sobre as atividades das entidades pertencentes a administração pública indireta a partir dos documentos PAIN (Plano Anual de Auditoria Interna) e RAIN (Relatório Anual de Auditoria Interna) emitidos pela unidade de auditoria interna e demais documentos sobre as atividades da organização. O relatório da CGU fornece subsídios para o julgamento das contas pelo TCU.

A partir da análise dos relatórios, foi realizada a seleção dos dados, e o critério de inclusão das inconformidades é a possível geração de riscos de ordem orçamentária. Os dados selecionados foram organizados em quadros dividindo-se os riscos por categorias. O modelo proposto para a tabulação dos dados é baseado na adaptação dos estudos realizados por Santos *et al.* (2010) e Ávila (2014), que consideram as seguintes fases: Consultas (portais de transparência e relatórios financeiros e de auditoria), Identificação (pelas áreas de segurança, sanidade, tecnologia e econômica), Avaliação (estimativa de impacto provável, possível e remota) e Resposta (no sentido de evitar, reduzir ou compartilhar ou aceitar), conforme o Quadro 2, disposto a seguir, que apresenta o modelo de estudo proposto.

Quadro 2 - Modelo de análise de riscos proposto

CONSULTAS	IDENTIFICAÇÃO	AVALIAÇÃO	RESPOSTA
Análise de relatórios de auditoria e controle de gestão e portais de transparência.	Riscos de segurança orçamentária; Riscos de sanidade orçamentária; Riscos de tecnologia orçamentária; Riscos econômicos do orçamento.	Provável: Possibilidade de ocorrer, porexemplo, uma vez por ano, ou umachance de acontecer de 25%. Possível: Possibilidade de ocorrer, em um período de dez anos ou uma chance de acontecer menor que 25% e maior que 2%. Remota: Improvável de ocorrer em um períodode dez anos ou com chance de acontecer menor que 2%.	Evitar: Sugere que nenhuma opção de resposta tenha sido identificada para reduzir o impacto e a probabilidade a um nívelaceitável e deve-se desvincular a entidade da atividade sujeita ao risco. Reduzir ou Compartilhar: Reduzem o risco residual a um nível compatível com as tolerâncias desejadas ao risco ou compartilha com terceiros Aceitar: Indica que o risco inerente já esteja dentro das tolerâncias ao risco.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os dados extraídos dos relatórios foram organizados de acordo com o modelo apresentado acima e técnica de pesquisa utilizada foi análise de conteúdo, que para Berelson (1952 apud GIL, 2008) consiste na descrição objetiva do conteúdo manifesto das comunicações com o objetivo de interpretá-lo.

4 Apresentação e Discussão dos Resultados

4.1 Modelo de Análise dos Riscos

Assim sendo, os riscos que serão apresentados são provenientes dos relatórios emitidos pela unidade de auditoria interna e pela CGU. No Quadro 3a seguir, serão apresentados os riscos utilizando o modelo de análise de riscos proposto:

Quadro 3 - Riscos de segurança orçamentária e seus desdobramentos

CONSULTAS	IDENTIFICAÇÃO	AVALIAÇÃO	RESPOSTA
Análise de relatórios da CGU	Risco de segurança orçamentária: Falta de apresentação de garantia contratual por parte de empresa seguradora contratada.	POSSÍVEL	REDUZIR Não há garantia do fiel cumprimento das obrigações assumidas pela seguradora em caso de sinistro, podendo causar prejuízos financeiros.
Análise de relatórios da CGU	Risco de segurança orçamentária: Ausência de segregação de funções na Unidade de Auditoria Interna	PROVÁVEL	EVITAR Há um conflito de interesses e isto pode ocasionar erros, fraudes e corrupção.

Análise de relatórios da CGU	Risco de segurança orçamentária: Deficiência no ambiente de controle associado à fiscalização dos contratos e convênios com a Fundação de Apoio	PROVÁVEL	REDUZIR Não há garantia de execução dos contratos e convênios com obediência às especificações, obrigações e prazos podendo ocorrer prejuízos econômicos, financeiros e operacionais.
Análise de relatórios da CGU	Risco de segurança orçamentária: Existência de garantias contratuais com vigência insuficiente para a duração de obras ou de valor menor do estipulado em editais	POSSÍVEL	REDUZIR OU COMPARTILHAR Prejuízos à instituição caso o contratado não cumprir o seu contrato pois a garantia será inferior ou inexistente. Fere o princípio da vinculação ao instrumento convocatório.
Análise de relatórios da CGU	Risco de segurança orçamentária: Recebimento de equipamentos com valor superior a R\$ 80.000 sem uma comissão de 3 membros conforme determina a lei 8.666/93	REMOTA	EVITAR A não obediência à lei 8666/93 está sujeita às sanções previstas e aplicadas pelo Ministério Público.
Análise de relatórios da CGU	Risco de segurança orçamentária: Inexistência de garantias contratuais em 3 contratos de obras firmados pela Fundação de Apoio	PROVÁVEL	REDUZIR Não há garantia do ressarcimento pela contratada em caso de danos, podendo causar prejuízos à entidade.
Análise de relatórios da CGU	Risco de segurança orçamentária: Concessão de reajuste de preços em contratos que desobedece cláusulas do mesmo	POSSÍVEL	REDUZIR Indica a ausência de pesquisa e planejamento prévio da licitação. A verificação do preço de acordo com o mercado poderia reduzir o risco
Análise de relatórios da CGU	Risco de segurança orçamentária: Pagamento de materiais e serviços além da quantidade estabelecida na proposta comercial.	POSSÍVEL	EVITAR Desconformidade com a lei 8666/93, pode indicar a ocorrência de enriquecimento ilícito que configura improbidade administrativa e se sujeita às sanções da lei 8429/92
Análise de relatórios da CGU	Risco de segurança orçamentária: Orçamento que consta em um edital de pregão eletrônico não contempla todos os custos dos serviços solicitados	POSSÍVEL	EVITAR Desconformidade com a lei 8666/93, mostra que a compra foi subestimada por desconhecimento do servidor responsável (falta de capacitação) ou por tentativa de fraude
Análise de relatórios da CGU	Risco de segurança orçamentária: Inclusão de cláusulas restritivas ao caráter competitivo em editais de licitação	POSSÍVEL	EVITAR Desconformidade com a lei 8666/93. Fere os princípios da impessoalidade e moralidade que configura improbidade administrativa e se sujeita às sanções da lei 8429/92
Análise de relatórios da CGU	Risco de segurança orçamentária: Falhas em fiscalização da execução contratual, com descumprimento de cláusulas em contratos	PROVÁVEL	REDUZIR Não há garantia de execução dos contratos com obediência às especificações, obrigações e prazos podendo ocorrer prejuízos econômicos, financeiros e operacionais.
Análise de relatório de Auditoria Interna	Risco de segurança orçamentária: Fiscais de contratos sem capacitação	PROVÁVEL	REDUZIR Falha na fiscalização de contratos que pode causar prejuízos operacionais, econômicos e financeiros.
Análise de relatórios da	Risco de segurança orçamentária: Construção em área de passivo	POSSÍVEL	EVITAR Sujeito a penalidades dos órgãos

CGU	ambiental – Início de obras sem aprovação de projetos por órgãos competentes.		competentes e prejuízos financeiros devido ao cancelamento de obras já iniciadas.
Análise de relatório de Auditoria Interna	Risco de segurança orçamentária: Atrasos nas prestações de contas de diárias e passagens/ prestações no SCDP sem o detalhamento exigido na legislação	PROVÁVEL	ACEITAR Perda da eficiência operacional pois a falta de detalhamento ocasiona devoluções para regularização e os atrasos impedem novas solicitações enquanto perdurarem. Retrabalho/ineficiência
Análise de relatório de Auditoria Interna	Risco de segurança orçamentária: Propostas de concessão de suprimentos de fundos não apresentam descrições detalhadas. Não há controle do montante de gastos executados	PROVÁVEL	REDUZIR A falta de informações causa prejuízos as atividades de planejamento e controle. Além da verificação da legalidade das operações envolvendo suprimento.
Análise de relatório de Auditoria Interna	Risco de segurança orçamentária: Prestações de contas com número de diárias em desacordo com os documentos apresentados	PROVÁVEL	REDUZIR Perda da eficiência operacional pois informações discrepantes com a documentação gera devoluções para regularização. Retrabalho/ineficiência

Fonte: Elaborado pelos autores.

Observa-se que a maioria dos riscos de segurança orçamentária são os relativos a aspectos de licitações e contratos regidos pela Lei 8666/93. Tais riscos colocam em dúvida a idoneidade e a credibilidade da instituição. Os resultados vão ao encontro da conclusão de Santos *et al.* (2010): a fase mais crítica deste processo se refere as etapas executadas pelos servidores, que muitas vezes carecem de treinamentos específicos para atuarem. De fato, na administração pública há uma grande quantidade de procedimentos e formalidades para se fazer compras, e esta falta de flexibilização não deve ser usada como motivo para irregularidades neste processo. Deve-se investir na qualificação de todos os agentes envolvidos e na criação de rotinas específicas (BATISTA; MALDONADO apud SANTOS *et al.*, 2010), pois o custo deste investimento é inferior ao custo total dos processos de compras (SANTOS *et al.*, 2010). Um estudo de Silva (2009) comprova a importância da criação destas rotinas, pois apurou que a administração pública brasileira não ignora a evolução que trouxe a introdução integrada dos conceitos de governança corporativa, controles internos e gestão de riscos, porém encontra dificuldade de implantar de forma consistente devido a falta de padronização das atividades. Cabe ressaltar que a não observância dos preceitos da lei, pode gerar sanções para a entidade, impugnação de edital, rescisão de contrato, e a provável necessidade do processo ser refeito, tudo isso causa atrasos e mais custos desnecessários.

Além dos fatos mencionados, foi identificada a ausência de segregação de funções na Unidade de Auditoria Interna. Sendo esta unidade responsável pela análise e verificação

independente das atividades da organização, torna-se inconcebível que os auditores designados possam ter interesses conflitantes com a sua função. Para Silva (2013) o ciclo de acompanhamento, fiscalização e controle que a segregação de funções proporciona, oferece ganhos concretos em eficiência e transparência das funções pois o rodízio de funções inibe condutas ilícitas e/ou antieconômicas.

Num segundo momento, foram abordados no Quadro 4 os riscos de sanidade orçamentária, conforme classificação teórica apurada. Os riscos de sanidade orçamentária englobam aqueles provenientes de situações em que os recursos públicos são empregados de forma errônea devido a falta de controle das atividades, desta forma gera um desperdício prejudicando áreas que realmente precisam do investimento. Um exemplo é o caso dos bens móveis sem utilização e armazenados de forma inadequada. Deve ser realizada uma avaliação minuciosa da real necessidade das solicitações de compras e se há condições satisfatórias de armazenamento. Evitando-se desta forma, perdas patrimoniais por deterioração e obsolescência. A ausência de controle é vista também, quando servidores recebem adicional por dedicação exclusiva à sua função possuindo outras atividades profissionais remuneradas e quando observou-se a existência pagamentos por um sistema de monitoramento que não está em funcionamento. A administração pública precisa trabalhar cada vez mais em busca da eficiência operacional, ou seja, fazer mais com menos recursos. Os resultados apurados até o momento corroboram o que afirma Ávila (2014): no ambiente complexo em que vivemos o principal desafio da Gestão Pública é melhorar a administração dos bens públicos e esta tarefa depende das habilidades dos funcionários. Novamente percebemos a relevância da capacitação funcional permanente, o que para Santana (2013) é uma necessidade recorrente nas instituições públicas e é decorrente da globalização e das inovações que surgem em diversas áreas, principalmente na área pública.

Quadro 4 - Riscos de sanidade orçamentária e seus desdobramentos

CONSULTAS	IDENTIFICAÇÃO	AVALIAÇÃO	RESPOSTA
Análise de relatórios da CGU	Risco de Sanidade Orçamentária: Existência de bens móveis no campus sem utilização	POSSÍVEL	ACEITAR Desperdício de recursos públicos que poderiam ser utilizados em outras áreas
Análise de relatórios da CGU	Risco de Sanidade Orçamentária: Existência de bens móveis no campus armazenados de forma inadequada	POSSÍVEL	ACEITAR Armazenamento inadequada poderá reduzir a vida útil dos móveis, ferindo os princípio das eficiência e economicidade.
Análise de relatórios da CGU	Risco de Sanidade Orçamentária: Descumprimento do regime de dedicação exclusiva por parte de	PROVÁVEL	EVITAR Desperdício de recursos com pagamento a servidor que não cumpre

	servidores		os requisitos e prejuízo operacional as atividades acadêmicas.
Análise de relatórios da CGU	Risco de Sanidade Orçamentária Contratação e pagamento de sistema de monitoramento não implementado	PROVÁVEL	EVITAR Ausência de procedimentos de controle, fere o princípio da economicidade, gera desperdício de recursos públicos

Fonte: Elaborado pelos autores.

O fortalecimento das ações de controle torna-se primordial na medida em que os gestores percebem que é através delas que o risco é percebido e tratado. Desta forma eles podem ser evitados ou mitigados antes de produzir efeitos negativos para a organização.

Num outro ponto, são apresentados os riscos de tecnologia orçamentária, conforme dispostos a seguir, pelo Quadro 5.

Quadro 5 - Riscos de tecnologia orçamentária e seus desdobramentos

CONSULTAS	IDENTIFICAÇÃO	AValiação	RESPOSTA
Análise de relatório de Auditoria Interna	Risco de Tecnologia orçamentária: Ausência de manual de procedimentos para gerenciamento de riscos em Tecnologia da Informação (TI)	PROVÁVEL	REDUZIR A ausência do manual pode implicar mau uso da TI, deixando os dados da Instituição e seu sistema vulneráveis.

Fonte: Elaborado pelos autores.

O risco identificado de tecnologia orçamentária é muito relevante no contexto dessa instituição visto que esta se torna cada vez mais dependente da tecnologia para o desempenho de suas atividades. Toda a vida acadêmica do estudante, vida funcional dos servidores e todas as questões administrativas estão inseridas dentro de um sistema, que se mal utilizado, pode prejudicar a disponibilidade de informações importantes ou até mesmo tornar-se vulnerável a ataques de hackers, que têm a capacidade de manipular dados das mais diversas formas. Tal tipo de risco foi identificado pelo IBGC (2007) que indica que os riscos tecnológicos podem prejudicar ou impossibilitar a continuidade das atividades de uma organização ao longo de sua cadeia de valor, e podem estar associado a fraudes e erros de acordo com as transações que são realizadas. Recomenda-se fortemente a adoção de manuais a fim deste risco ser reduzido a um nível aceitável, pois de acordo com o que conclui os estudos da ENAP (2006) as inovações tecnológicas são responsáveis por muitos dos riscos existentes na sociedade moderna, e por isso precisamos achar um caminho intermediário para eles serem levados em consideração de maneira objetiva, racional e eficiente.

Neste tema podemos citar três referências importantes que podem auxiliar na construção de um manual e abordam as diretrizes e princípios da segurança da informação nos aspectos de riscos, vulnerabilidades, desempenho e mecanismos de controle: ISO/IEC 27001, ISO/IEC 20000 e COBIT versão 4.0 (Control Objectives for Information and Related Technologies) (IBGC, 2007). É importante salientar que além de contemplar o sentido de gestão destes riscos, o desenvolvimento do manual pode incentivar a inovação, quando se buscam novas formas de se obter mais segurança em tecnologia da informação. Esta percepção complementa a conclusão de Freitas (2002): a gestão do risco pode ser uma poderosa ferramenta gerencial, tanto para aumentar a segurança quanto para incentivar a inovação, de forma que obtenhamos informações necessárias a uma boa, transparente e segura gestão pública. Já no Quadro 6, são apresentados os riscos econômicos do orçamento.

Quadro 6 - Riscos econômicos do orçamento e seus desdobramentos

CONSULTAS	IDENTIFICAÇÃO	AVALIAÇÃO	RESPOSTA
Análise de relatórios da CGU	Risco Econômico do orçamento: Inexistência de Plano de Prevenção e Proteção contra Incêndios (PPCI) nos prédios	REMOTA	REDUZIR A falta do PPCI coloca em risco a vida dos alunos e servidores, além da possibilidade de gerar sanções junto a prefeitura e interdição dos espaços.
Análise de relatório da Auditoria Interna	Risco Econômico do orçamento: Deficiência no controle e nos procedimentos de concessão de adicionais a servidores	PROVÁVEL	REDUZIR A ausência de controle e procedimentos inadequados permitem que servidores recebam adicionais sem cumprir requisitos ou por tempo superior ao necessário.
Análise de relatório de Auditoria Interna	Risco Econômico do orçamento: A contabilização de ativo não circulante no sistema próprio e no SIAFI não é realizada concomitantemente/ divergência de valores	PROVÁVEL	REDUZIR Erros de contabilização, informações desencontradas e não fidedignas/ indica a ausência de rotinas específicas e padronizadas/ prejudica a tomada de decisões devido a qualidade da informação gerada
Análise de relatório de Auditoria Interna	Risco Econômico do orçamento :Inexistência de controles internos relativos a vistorias de obras em todos os seus estágios	PROVÁVEL	REDUZIR A ausência dos controles pode causar prejuízos operacionais,econômicos e financeiros pois não é possível verificar a conformidade do andamento de obras.
Análise de relatórios da CGU	Risco Econômico do orçamento: Falha nos controles das informações de bens de uso especial da União sob sua responsabilidade	PROVÁVEL	REDUZIR Mostra a falha no controle das atividades e que pode ser proveniente da ausência de treinamentos específicos, com isso há risco de desvios do patrimônio público e a geração de informações incorretas que podem interferir na tomada de decisões

Fonte: Elaborado pelos autores.

Por fim, os riscos de ordem econômica são aqueles oriundos de situações que podem afetar o equilíbrio econômico e financeiro por haver a possibilidade de trazerem custos

adicionais para a instituição. Observa-se no quadro, que estes riscos existem devido a falhas no sistema de controle das transações, atividades e bens. A importância de se concentrar esforços para instituir ações efetivas de controle se dá pela possibilidade de que através dele muitos riscos poderiam ser evitados, esta constatação segue e concorda o que concluiu Ávila (2014): as atividades de controle permitem a redução ou a administração dos riscos, pois pode prevenir a ocorrência ou até mesmo detectar a tempo de serem mitigados. Sendo assim administração pública deve seguir os princípios de governança corporativa, sendo um deles o dever de todos que administrem recursos de manter controles que supervisionem os atos e fatos administrativos. Um controle eficiente não só favorece o gerenciamento de riscos como também fornece informações valiosas para a tomada de decisões pelos gestores. Os resultados alcançados nesta pesquisa confirmam o estudo do IBGC (2007) que afirma que o risco associado ao pessoal está presente na maioria dos riscos de uma organização, fato este que interfere diretamente na reputação perante a sociedade. Por este motivo Santana (2013) considera um dos principais desafios estratégicos da atualidade promover a integração do lado humano com o organizacional de forma a possibilitar um controle adequado das atividades.

Percebe-se, portanto, que todos os riscos identificados são elos de uma corrente que deve ser fortalecida por uma gestão que priorize a capacitação funcional, a adoção de rotinas e procedimentos padronizados, foco na eficiência nos processos de compras e principalmente na instituição de um controle que seja direcionado a prevenção e detecção dos riscos para assim a gerência da coisa pública ser mais eficiente e com melhores resultados a sociedade.

5 Considerações finais

No mundo dinâmico atual, as organizações precisam se adaptar às constantes mudanças, de forma a otimizar tempo, gerir recursos com mais eficiência e alcançar melhores resultados. Essa necessidade é de todos os setores da sociedade, mas em especial da administração pública, pois, há muito tempo, é percebido que esta deve abandonar a sua postura engessada e abrir espaço para a inovação e a adaptação de metodologias já consagradas no âmbito privado. No setor público, observa-se uma escassez de estudos sobre este assunto que tenham aplicação prática e não sejam meras revisões bibliográficas, o que acaba por propiciar a utilização de metodologias não tão específicas e que não levam em consideração as peculiaridades deste setor. Esse fato é percebido principalmente quando se fala em gestão de riscos. Baseado nisso e na relevância do tema, este estudo objetivou desenvolver um modelo para identificação de riscos orçamentários de uma instituição pública

a partir do questionamento de quais seriam estes riscos. Inicialmente foram analisados os relatórios disponíveis nas páginas eletrônicas da CGU e da instituição, apesar do período delimitado entre 2012 e 2016, foram encontrados apenas documentos a partir do ano de 2014, o que comprova que a abordagem destas questões é recente no país. Após, foram apuradas as recomendações feitas à entidade e os riscos foram classificados por tipo seguindo o modelo adaptado de estudos anteriores supracitados. Por fim, foram explicitadas as possíveis consequências das vulnerabilidades encontradas e foram recomendadas soluções baseada na literatura existente. Desta forma os objetivos foram satisfatoriamente atingidos e verificou-se como resposta ao questionamento que os principais riscos são os oriundos da deficiência de capacitação dos servidores, que se revela com a não observância da legislação referente a licitações e contratos (8666/93), ausência de controles internos ou a existência de controles ineficazes, ausência de padronização de atividades, rotinas e manuais específicos. A ocorrência desses riscos pode trazer consequências sérias na medida em que podem acarretar multas e sanções por órgãos superiores, atrasos operacionais, tomada de decisões equivocadas devido à qualidade da informação gerada, desperdício de dinheiro público, prejuízos econômicos e financeiros, entre outras. O fato é que se constata que, muitas vezes, o problema das instituições públicas brasileiras na atualidade não é a queda nos repasses governamentais, é principalmente a má gestão dos recursos que são auferidos. Diversas vezes, as crises podem trazer benefícios, pois obrigam os gestores a buscarem alternativas de como fazer mais com menos recursos, ou seja, a buscar eficiência, ao passo que, quando há abundância, a tendência é o desperdício. Essa mentalidade precisa ser modificada nos gestores públicos e a expectativa é de que a atual conjuntura favoreça inovações, mudanças estruturais significativas e enxugamento da máquina pública. É nesse contexto que este estudo poderá ser de grande valia para as instituições, pois, além de identificar, avaliar e indicar uma resposta aos riscos, ele apresenta quais as possíveis consequências da sua ocorrência e qual o provável agente causador. O principal agente causador no caso da instituição estudada é o corpo funcional, portanto, recomenda-se fortemente que seja implementado um programa de capacitação contínua que ofereça treinamentos específicos para cada área de atuação e mantenha os servidores atualizados das constantes alterações de legislação, tornando-os preparados para mitigar ou combater os possíveis riscos que podem afetar a continuidade da organização, o alcance de seus objetivos e o cumprimento de sua função social. Assim, constata-se que este estudo apresentou resultados similares e complementares as pesquisadas já realizadas na área e o modelo de análise proposto poderá cumprir a função que se destina de apoiar a

administração na gerência da coisa pública e possibilitar melhores resultados à sociedade, podendo ser utilizado pelos órgãos de controle.

Referências

ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ATTIE, W. **Auditoria interna**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ÁVILA, M. D. G. Gestão de riscos no setor público. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza, v. 12, n. 2, p. 179-198, 2014. Disponível em: <http://revistacontrole.ipc.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/110>. Acesso em: 30 jul. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília, 2001. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>. Acesso em: 10 set. 2017.

CARVALHO, J. C. O. **Auditoria geral e pública: teoria e questões comentadas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CASTRO, D. P. **Auditoria e controle interno na administração pública**. São Paulo: Atlas, 2018.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson, 2007.

CICCO, F. **Auditoria baseada em riscos: mudando o paradigma das auditorias internas**. QSP, 2006. Disponível em: https://www.qsp.org.br/auditoria_risco.shtml. Acesso em: 20 set. 2017.

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Controle interno: estrutura integrada**. Porto Alegre: PWC, 2013a. Disponível em: http://www.iibrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO_ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf. Acesso em: 20 ago. 2017.

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada**. Jersey: PWC, 2013b. Disponível em: <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2017.

ENAP - Escola Nacional de Administração Pública. **Cartilha da gestão do conhecimento no serviço público**. Brasília: ENAP, 2006.

FREITAS, C. A. S. Gestão de risco: possibilidades de utilização pelo setor público e por entidades de fiscalização superior. **Revista do TCU**, Brasília, v. 33, n. 93, jul./set, 2002. Disponível em: <http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/844>. Acesso em: 04 set. 2017.

GESPÚBLICA. **Projeto de desenvolvimento do guia de orientação para o gerenciamento de riscos**. Brasília: Ministério do Planejamento, 2013. Disponível em: http://www.gespublica.gov.br/sites/default/files/documentos/p_vii_risco_opportunidade.pdf. Acesso em: 4 set. 2017.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2008.

HILL, S. **Guia sobre a gestão de riscos no serviço público**. Brasília: ENAP, 2006.

HILL, S.; DINS DALE, G. Uma base para o desenvolvimento de estratégias de aprendizagem para a gestão de riscos no serviço público. **Cadernos ENAP**, Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.enap.gov.br/documents/52930/707328/cad23.pdf/855e43f4-3729-4fb9-92ac-aded1d6c8499>. Acesso em: 4 set. 2017.

IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Guia de orientação para gerenciamento de riscos corporativos**. São Paulo: IBGC, 2007. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=22121>. Acesso em: 8 set. 2017.

OLIVEIRA, L. M.; DINIZ FILHO, A. **Curso básico de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2008.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em: <http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2017.

SANTANA, P. M. F. **Sistema de controle interno: estudo de caso sobre um instituto federal de educação, ciência e tecnologia na perspectiva da eficiência da gestão**. 159 p. 2013. Dissertação (Mestrado em Gestão de Organizações Públicas do Estado) – Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2013. Disponível em: http://www.prpg.ufla.br/admpublica/wp-content/uploads/2015/12/DISSERTACAO_Sistema-de-Control-Interno...-2.pdf. Acesso em: 20 ago. 2017.

SANTOS, F. F. *et al.* Identificação de riscos em compras do setor público: um estudo de caso. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE GESTÃO DE TECNOLOGIA E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO, 7., 2010. São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2010, p. 4032-4046. Disponível em: <http://www.contecsi.fea.usp.br/envio/index.php/contecsi/7contecsi/paper/viewFile/2492/1409>. Acesso em: 30 ago. 2017.

SILVA, L. C. **Controles internos e gestão de riscos: estudo de casos em órgãos de controle da administração pública brasileira**. Monografia (Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental) – Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2009. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/controles-internos-e>

[gestao-de-riscos-estudo-de-caso-em-orgaos-de-controle-da-administracao-publica-brasileira.htm](#). Acesso em: 20 set. 2017.

SILVA, M. A. O princípio da segregação de funções e sua aplicação no controle processual das despesas: uma abordagem analítica pela ótica das licitações públicas e das contratações administrativas. **Revista do TCU**, Brasília, v. 128, p. 38-51, set./dez., 2013. Disponível em: <http://revista.tcu.gov.br/ojsp/index.php/RTCU/article/download/68/71>. Acesso em: 30 set. 2017.

TCU. **Critérios gerais de controle interno na administração pública**. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/estudo-criterios-gerais-de-controle-interno-na-administracao-publica.htm>>. Acesso em: 04 set. 2017.