

Planejamento da Auditoria Interna: métodos adotados na Administração Pública para elaborar Matrizes de Risco

RUBENS CARLOS RODRIGUES
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

PLANEJAMENTO DA AUDITORIA INTERNA: MÉTODOS ADOTADOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PARA ELABORAR MATRIZES DE RISCO

1 INTRODUÇÃO

Identificar os riscos emergentes e buscar ações para mitiga-los é extremamente necessário às entidades, face às rápidas mudanças nos cenários econômicos, no ambiente regulatório ou no próprio negócio e o grande desafio das entidades é encontrar mecanismos adequados para minimizar o impacto oriundo de tais riscos (Bogoni & Fernandes, 2011).

No intuito de enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável para entidade alcançar os objetivos e metas estabelecidos, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica, faz-se necessária a adoção de controles internos e uma estratégia de gestão de riscos (Borges, Diel, & Fernandes, 2015).

“A gestão de riscos, por sua vez, pode ser compreendida como o processo pelo qual cada gerência ou gestor decide como os riscos, que representam ameaças aos objetivos sob sua gestão, serão tratados” (Bogoni & Fernandes, 2011, p. 120).

Diante destas mudanças, a Auditoria Interna torna-se essencial para as entidades, devido a sua utilidade para os *stakeholders* e para alguns atores no processo de gestão de riscos (Spira & Page, 2003).

Para verificar o funcionamento destes mecanismos de controles existente nas instituições, bem como o gerenciamento dos riscos, foram instituídas as unidades de Auditoria Interna (AUDIN), as quais constituem uma importante ferramenta para os gestores e demais partes interessadas.

A Auditoria Interna foco deste trabalho é a exercida no âmbito governamental e (Castro, 2015, p.449) ao buscar defini-la afirma ser um conjunto de técnicas que buscam “avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal”.

Entre as entidades pertencentes ao Setor Público estão as universidades, as quais possuem um vasto campo de trabalho, devido a multidisciplinaridade de suas ações, tanto no campo acadêmico quanto administrativo e grandes volume dos recursos financeiros orçados.

Os trabalhos que podem ser desenvolvidos pela AUDIN envolvem uma grande gama de serviços e exigem um perfil mais técnico e no âmbito da gestão, perpassando a somente verificação de documentação e o paradigma de buscar erros e o caráter punitivo de outrora. Na atualidade, a AUDIN inclui a devida análise documental com foco nos riscos do negócio e possível projeção para o futuro, embasando as orientações e decisões para a alta administração e demais órgãos no intuito de atingir melhores resultados (Lélis & Pinheiro, 2012).

2 PROBLEMA DE PESQUISA E OBJETIVO

Tendo em vista que as AUDIN's não podem verificar todos os processos e documentação existentes nas universidades, há de se planejar as atividades a serem desenvolvidas, analisando os riscos e a avaliação dos controles existentes.

O presente estudo visa então a responder ao seguinte questionamento: Quais são os métodos empregados para a construção das matrizes de riscos das unidades de Auditoria Interna da Administração Pública Federal? No anseio de responder este questionamento, o objetivo geral desta pesquisa consiste em descrever como é efetuada a seleção e priorização das atividades planejadas pelas unidades de Auditoria Interna vinculadas às Universidades Públicas Federais brasileiras, para o ano de 2016.

Justifica-se esta pesquisa, tendo em vista a entrada em vigência, no ano de 2015, da Instrução Normativa SFC 24/2015 o qual incorporou, no planejamento das atividades da

AUDIN, a avaliação e classificação dos riscos identificados por meio de matriz de risco, quando da confecção do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT).

Tal planejamento adotando a gestão de riscos foi referendado por normativos emitidos pela CGU, tais como a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU 01/2016 que dispôs sobre a adoção do mapeamento de riscos para apoio: à tomada de decisão, à elaboração do planejamento estratégico e à melhoria contínua dos processos organizacionais e a Instrução Normativa SFC nº. 03/2017, que aprovou o referencial técnico da Atividade de Auditoria Interna no âmbito do Poder Executivo Federal (Brasil, 2015, 2016, 2017).

No entanto, as instruções normativas acima supracitadas, apesar de orientarem a realizarem o planejamento das ações conforme os riscos, nada detalham sobre os critérios, forma e abrangência a serem adotados pela AUDIN na elaboração da matriz de risco (Silva Junior, 2017).

Em busca de responder a questão proposta e preencher tal lacuna, esta pesquisa contribuirá para averiguar como se encontra a adoção do planejamento baseado em riscos nas AUDIN's pertencentes às universidades públicas federais, assim como efetuar descrição dos modelos de matriz de riscos que estão sendo adotados para identificar, avaliar, hierarquizar e gerenciar os riscos das atividades, haja vista esta temática ser nova no contexto da administração pública e buscará trazer contribuições para o meio acadêmico e institucional.

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para (Platt Neto, Cruz, & Vieira, 2008, p.40), “sem um planejamento adequado, as ações das auditorias internas podem ficar prejudicadas com a falta de perspectiva temporal e com rotinas rígidas que não se adaptam à realidade enfrentada”.

Para que a AUDIN possa executar as suas atividades com eficiência, faz-se necessário executar um planejamento dos seus trabalhos, para tal devem-se compreender exames preliminares das áreas, atividades, produtos e processos para assim definir a natureza, extensão e a profundidade dos procedimentos a serem utilizados, sempre alinhados às diretrizes estabelecidas pela entidade (Conselho Federal de Contabilidade, 2003).

Chaves (2011, p. 55) corrobora com a necessidade de planejamento, e propõe que seja organizado um plano de ação e dividido em duas partes, conforme os objetivos pretendidos pela entidade:

- a) Macros, sob a forma de planejamento estratégico e tático, no qual são listadas as ações de controle a serem colocadas em prática pelos órgãos de auditoria em um período específico (triênio, anual, entre outros);
- b) Micros, sob a forma de planejamento operacional, enfocando em como as ações de controle, estabelecidas pelos objetivos macros, serão executadas, quais os procedimentos e técnicas necessários, as limitações e as fontes de informação.

O planejamento das atividades a serem realizadas pela AUDIN no exercício seguinte, no âmbito das entidades pertencentes à administração pública federal, dá-se com a elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), conforme a Instrução Normativa 24/2015 (Brasil, 2015).

O auditor deve traçar as suas atividades identificando as áreas consideradas de risco à entidade e “programar sobre elas uma série de provas com o objetivo de extrair conclusões relevantes e pertinentes para efeito de avaliação que deve proporcionar em seu Parecer ou Relatório”, conforme Chaves (2011, p.63).

O planejamento detalhado visa: oferecer direcionamento dos trabalhos; delimitar o objetivo; definir a estratégia da metodologia a ser utilizada; e estimar prazo de execução e os recursos e custos envolvidos (Peter & Machado, 2014), bem como analisar os sistemas de

gestão de riscos e controles internos atinentes processo a ser auditado (Lélis & Pinheiro, 2012).

Esta avaliação dos controles internos sob a ótica do risco, possuindo como finalidade a otimização do processo de gestão é fruto da evolução do papel do auditor e das suas atribuições, onde inicialmente sua função era analisar transações visando inibir fraudes, e agora o cerne está na avaliação dos controles internos na busca de reduzir os riscos, sendo necessário ter um conhecimento amplo e aprofundado dos controles internos e foco na produtividade organizacional, buscando eficiência e qualidade na gestão (Castro, 2015).

Ao considerar os riscos envolvidos nas atividades de auditoria, tem-se a Auditoria Baseada em Riscos, pois agora a Auditoria não somente avalia os processos de controle, mas também o processo de gestão de riscos e a governança da organização.

Castro (2015, p.482) afirma que a Auditoria Baseada em Risco “busca direcionar o foco do trabalho, a fim de avaliar as tendências e as condições que a entidade possui para atingir seus resultados”, alterando assim o perfil do auditor que era preparado para fazer avaliação dos processos e ações do passado, levando-o a concentrar-se mais nos resultados a serem alcançados.

Com o intuito de identificar as áreas de maior significância e riscos, ou seja, passíveis de auditoria, o TCU elaborou no ano de 2005 a Resolução nº 185 que define fatores de risco, materialidade, relevância e oportunidade como critério para escolha de tais áreas, em que Castro (2015) também corrobora com a hierarquização e priorização dos trabalhos de auditoria em acordo com estes fatores e explana sobre a definição destes termos, como segue na Tabela 01:

Tabela 1

Fatores considerados para o Mapeamento do Planejamento das atividades

Fator	Descrição
Materialidade	Relacionada ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados em determinada área, sendo que o contexto deste volume deve ser considerado e sua importância relativa comparada ao total da entidade.
Relevância	Exprime a importância relativa ou papel desempenhado por uma determinada questão, situação ou unidade organizacional em um dado contexto no processo de gestão. Sendo um aspecto ou fato considerado importante, mesmo que os valores envolvidos não sejam significativos para o alcance dos objetivos da entidade, como por exemplo: afetar atividades importantes; causar problemas de imagem para a entidade ou restrições nas contas dos dirigentes; não cumprimento das regras podendo indicar vulnerabilidade nos sistemas de controle; dentre outros.
Criticidade	Representa o quadro de situações críticas efetivas ou potenciais a serem controladas e identificadas em uma determinada unidade organizacional ou programa de governo. Tratando da composição dos elementos referenciais de vulnerabilidade, das fraquezas, dos pontos de controle com riscos operacionais latentes, como por exemplo: interstício longo entre as auditorias; as deficiências nos controles internos são conhecidas e continuam a se repetir; não consistência das informações existentes; o gestor não acompanhar o desenvolvimento das atividades.

Fonte: Adaptado de Castro (2015).

Desta forma, há a necessidade de se aliar a materialidade a outros indicadores de risco (relevância e criticidade) para assim determinar as atividades passíveis de auditoria e priorizar processos a serem auditados em detrimento de outros.

O planejamento da auditoria e a avaliação dos riscos deve ser discutido com a alta administração e o conselho, tendo em vista o apetite a risco estabelecido pela entidade e com viés preventivo, ao invés de atuar quando da falha do gerenciamento dos riscos, ou seja, em caráter corretivo (Griffiths, 2005; Sapountzaki et al., 2011).

Para um eficaz gerenciamento dos riscos nas entidades, deve-se considerar os seguintes processos: identificação dos riscos; avaliação dos riscos; analisar medidas de controle que busquem reduzir ou eliminar os riscos; responsabilização da tomada de decisões de controle; implementar os controles de riscos, subsidiando com os recursos necessários para tal; e realizar monitoramento, bem como reavaliação dos controles vigentes, tendo em vista a eficácia almejada (Namazian & Eslami, 2011).

A IN CGU 24/2015 estabelece que o planejamento das atividades contenha a relação dos macroprocessos ou temas passíveis de serem trabalhados no exercício seguinte, devendo estar classificadas utilizando uma matriz de risco (Brasil, 2015).

O mapeamento além de detalhar a hierarquização das atividades, dos programas, ações e atividades, também as classificará segundo a materialidade, a relevância e a criticidade, a fim de apurar o risco inerente à priorização das atividades a serem realizadas.

4 METODOLOGIA

A presente pesquisa classifica-se como descritiva, haja vista que serão descritas as metodologias das matrizes de riscos evidenciadas no PAINTE. Quanto à análise dos dados, será feita análise documental com abordagem qualitativa.

A população objeto desta pesquisa compreende todas as universidades públicas federais listadas no Ministério da Educação e Cultura (MEC), totalizando 63 entidades. Para a obtenção da amostra, é necessário que nos relatórios PAINTE conste a metodologia adotada e a matriz de risco utilizada para hierarquizar as atividades, tornando o processo de escolha e planejamento das atividades compreensível aos usuários do relatório.

A primeira etapa para obtenção da amostra consistiu em ter acesso aos relatórios PAINTE, utilizando-se de buscas no *Google* e de solicitações de informações por meio do Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (e-SIC) no dia 13 de março de 2017, sendo o período do recebimento dos relatórios não disponíveis nos sítios eletrônicos das Universidades compreendido entre as datas 13 de março de 2017 a 22 de dezembro de 2017. Obteve-se as respostas de todas as 63 universidades, conforme Tabela 02.

Tabela 2

Cálculo da amostra da pesquisa

Operação	Descrição	Universidades
(=)	População	63
(-)	Universidades que estavam implantando a Unidade de Auditoria Interna no ano de 2016	2
(-)	Universidades que não disponibilizaram PAINTE	1
=	Total de PAINTE para análise do planejamento das atividades	60
(-)	PAINTE sem apresentar metodologia e Matriz de Risco	15
(-)	PAINTE com metodologia e sem Matriz de Risco	2
(-)	PAINTE sem apresentar metodologia e com Matriz de Risco	6
=	Amostra final	37

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Considerando que 1(uma) universidade informou que não elaborou o PAIN'T, para o ano de 2016, e duas outras não possuíam a AUDIN em funcionamento, portanto não estavam obrigadas a emitirem tal relatório.

A segunda etapa consistiu numa análise geral dos 60 relatórios obtidos, em busca de identificar a metodologia adotada e a Matriz de Risco utilizada para poder hierarquizar as ações analisadas.

No entanto, esta análise geral identificou algumas incompatibilidades. Em 15 relatórios foram somente citados os fatores considerados da seleção das atividades, sem exposição da metodologia utilizada e nem a Matriz de Risco considerada. Em dois relatórios houve a citação dos critérios, exposição da metodologia, mas não foi apresentada a matriz de risco. Em seis relatórios foram somente apresentados os critérios e a matriz de risco, sem demonstrar a metodologia no PAIN'T e todos os procedimentos utilizados, tornando então as informações constantes no relatório imprecisas, não sendo possível analisar quais os critérios e a forma de calcular da priorização das atividades adotadas pela entidade.

Assim, a amostra final é composta por 37 PAIN'T's onde é possível compreender a metodologia empregada para a hierarquização das atividades, conforme os riscos identificados. Nestes relatórios coletaram-se os dados considerados, por estas entidades, para a elaboração do planejamento das auditorias, mapeamento das atividades e a sua hierarquização, os quais foram registrados e tabulados em planilha eletrônica, permitindo empregar análise de dados para apresentação dos resultados da pesquisa.

A análise dos dados foi realizada a partir do levantamento inicial, buscando organizar e categorizar o material coletado, dado não haver uma padronização nos métodos de planejamento e de apresentação, sendo necessário compreendê-los e agrupá-los. Dessa forma, cinco modelos de Matrizes de Riscos emergiram, os quais são apresentados e analisados na seção seguinte.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção destaca o perfil da amostra pesquisada e as análises qualitativas efetuadas buscando atender os objetivos delineados.

5.1 Perfil da amostra

O Decreto nº 3.591/2000, de 06 de setembro de 2000, constituiu o marco legal para a criação da AUDIN nas instituições da Administração Pública Federal. Da amostra desta pesquisa, 12 universidades já possuíam AUDIN em funcionamento até o ano 2000, ao passo que 22 foram instaladas somente após a vigência do decreto supracitado. Em três universidades não foram encontrados documentos ou registros, quando ao seu início.

Para representar as AUDIN's que utilizam a Matriz de Risco (MR) e apresentaram a metodologia adotada, tem-se a Figura 01.

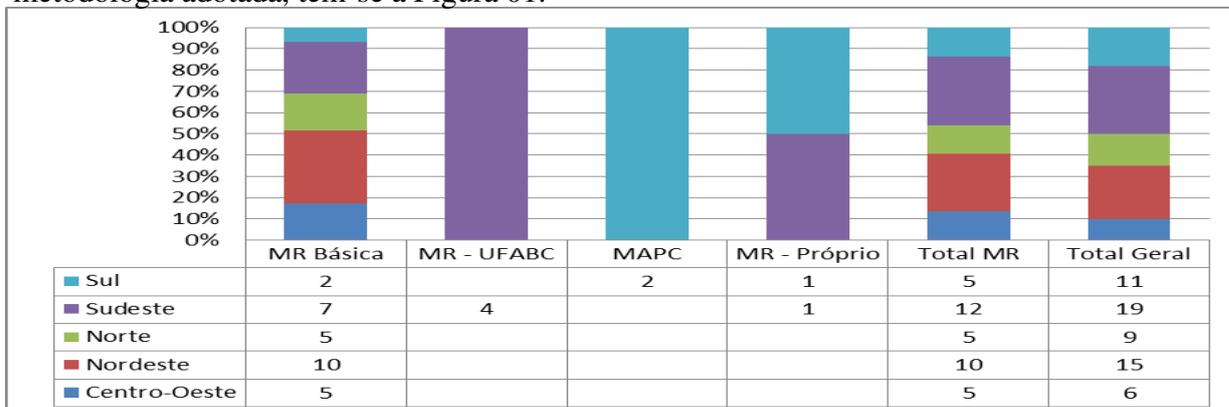


Figura 1 – Perfil da amostra, conforme a região geográfica brasileira.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A região Centro-Oeste possui 83,33% AUDIN's empregando a metodologia de riscos para o seu planejamento das atividades, ao passo que a região Sul possui o menor quantitativo, 45,45%. As regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste adotaram somente a Matriz de Risco básica para tal.

No processo de hierarquização das atividades, tem-se que 20(54,05%) AUDIN elaboraram o planejamento das atividades baseado somente em seus conhecimentos e com consulta aos planos, metas e objetivos da entidade e da Administração Pública Federal, como será descrito nas próximas seções, sem contar com a participação dos gestores.

Em seis (21,62%) AUDIN utilizou-se de aplicação de questionários a gestores de nível estratégico e tático para assim subsidiar a criação e construção da Matriz de Risco. Em outras oito (16,22%) foram realizadas reuniões com os gestores para colher maiores informações sobre as possíveis áreas auditadas. Ao passo que em três (8,11%) entidades foram aplicados ambos os procedimentos supracitados.

5.2 Matriz de Risco básica

Em 29 universidades foi apresentada a mesma forma de forma de calcular a Matriz de Risco, conforme a materialidade, criticidade e relevância, chamada de Matriz de Risco básica, por este pesquisador.

5.2.1 Cálculo da Materialidade

A materialidade (MAT) é apurada conforme a representatividade de cada ação, atividade e/ou elemento de despesa em relação ao valor total do orçamento. Em 24 PAINT's foi apresentado o conceito envolvido e posteriormente feita a ponderação da faixa de valores, ou seja, o valor envolvido naquela ação foi dividido pelo orçamento global para encontrar o percentual de contribuição, ao passo que em cinco universidades foi apresentado somente o intervalo de valores, dividida em valores fixos e nominativos.

Na Tabela 03 estão contidos os elementos em comum das 29 universidades para o cálculo da materialidade.

Tabela 3

Cálculo da Materialidade da ação

Escalonamento	Pontos	%
Muito Alta Materialidade	5	Acima de 25%
Alta Materialidade	4	$10\% < X < 25\%$
Média Materialidade	3	$1,00\% < X < 10\%$
Baixa Materialidade	2	$0,10\% < X < 1,00\%$
Muito Baixa Materialidade	1	Menor que 0,10%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Onde "X" representa o valor percentual de cada ação / atividade / elemento de despesa em relação ao valor total do orçamento. Quanto maior o valor de X maior a materialidade envolvida.

O cálculo da materialidade envolvendo o percentual de contribuição é o mais indicado, haja vista a variabilidade do orçamento destinado às unidades auditadas.

5.2.2 Cálculo da Relevância

Conforme a Instrução Normativa TCU nº 63/2010, a relevância (REL) refere-se ao "aspecto ou fato considerado importante, em geral no contexto do objetivo delineado, ainda que não seja material ou economicamente significativo" (Brasil, 2010). Para o cálculo da relevância considera-se a importância relativa daquela atividade em uma determinada questão

ou situação, conforme demonstrado na Tabela 04, a qual apresenta a quantidade de universidades que empregaram os aspectos identificados.

Tabela 4

Aspectos considerados para definir a Relevância da ação

Aspectos	Qde
Atividades que possam comprometer a imagem da instituição	21
Atividade ligada diretamente ao cumprimento da missão Institucional	21
Atividades que possam comprometer serviços prestados aos cidadãos	20
Atividade relacionada ao planejamento estratégico da Instituição	19
Programas prioritários	10
Atividade cujo descumprimento pode causar problemas trabalhistas, fiscais e/ou legais.	5
Atividades que causem impacto direto na sociedade e comunidade externa e outras atividades	2
Atividade que influi diretamente na atividade-fim da Instituição	2
Atividade cujo mal funcionamento não afeta significativamente outras áreas ou atividades da Universidade	1

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

As atividades ligadas ao cumprimento da missão e imagem institucional foram os aspectos mais utilizados pelas AUDIN's para calcular a Relevância. Os programas considerados prioritários pela instituição também foram considerados, dentre vários outros aspectos elencados pelas instituições.

Para o cálculo da Relevância foi considerada a quantidade de aspectos para cada ação, conforme Tabela 05.

Tabela 5

Escalonamento da Relevância da ação

Escalonamento	Pontos	Quantidade de aspectos
Muito Alta Relevância ou Relevante	5	Abrangeu todos os aspectos
Alta Relevância ou Relevante	4	Abrangeu quatro aspectos
Média Relevância ou Essencial	3	Abrangeu três aspectos
Baixa Relevância ou Essencial	2	Abrangeu dois aspectos
Muito Baixa Relevância ou Coadjuvante	1	Abrangeu apenas um aspecto

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Quanto mais aspectos envolvidos, apresentados na Tabela 04, maior a relevância da ação. Por exemplo, caso uma ação possua quatro aspectos considerados na Tabela 04, então terá pontuação igual a quatro, conforme o Tabela 05, e será considerada uma ação de Alta relevância ou relevante.

5.2.3 Cálculo da Criticidade

Este critério refere-se a situações críticas ou fragilidades encontradas nos controles internos da instituição. Os aspectos considerados para o cálculo da criticidade foram sintetizados na Tabela 06 e estão organizados de acordo a quantidade de universidades que o utilizaram.

Com base nos conhecimentos e experiência dos integrantes da AUDIN a respeito dos controles internos do setor analisado, as falhas e faltas conhecidas nos controles internos da instituição é o aspecto mais utilizado para calcular a criticidade.

O interstício de tempo entre a última auditoria realizada e o momento da elaboração da Matriz de Risco foi o segundo aspecto mais considerado. As duas universidades que não

utilizaram este aspecto detiveram-se em somente utilizar a análise através das faltas / falhas conhecidas para calcular a criticidade.

Tabela 6

Aspectos considerados para definir a Criticidade da ação

Aspectos	Qde
Falha/falta conhecida nos controles internos da instituição	29
Intervalo de tempo entre a última auditoria realizada e o momento do planejamento	27
Atividade descentralizada realizada por unidade gestora pertencente à instituição	14
Recomendações exaradas pelo CGU ou TCU	8
Constatação de falhas, omissões ou impropriedades de natureza formal, que não se caracterizem irregularidades.	6
Execução de atividade por lançamento manual de informações	2
Qualidade das informações e comunicação adequada	2
Inexistência de ação de controle por parte da auditoria interna	2
Probabilidade de impactar a imagem da Gestão	1

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Excetuando-se o aspecto relacionado ao interstício entre a realização de auditorias, todos os outros aspectos possuem um elevado grau de subjetividade, por parte da equipe AUDIN, mesmo sendo atribuídos critérios de pontuação.

A realização de atividades descentralizadas por unidade gestora pertencente à instituição representam ações desenvolvidas nas unidades com uma determinada participação da reitoria ou unidade gestora, onde quanto mais descentralizado destas, maior a pontuação.

O aspecto “Falha/falta conhecida nos controles internos da instituição” distingue-se de “Constatação de falhas, omissões ou impropriedades de natureza formal, que não se caracterizem irregularidades”, pois este considera a propensão de erros e fraudes inerente às atividades.

A análise da execução de atividades por lançamentos manuais de informações é efetuada por meio de estimativa percentual dos lançamentos em relação ao total, onde quanto maior o percentual, maior a pontuação.

A qualidade das informações é obtida através de uma análise do tempo e da qualidade para resposta das Solicitações de Auditoria Interna e demais demandas dos órgãos de controle, bem como informação gerada para o meio externo.

A quantidade de aspectos considerados no cálculo da criticidade depende não somente da qualificação técnica para mensurá-la, mas de uma avaliação diagnóstica do que pode ser considerado crítico institucionalmente.

Em 14 universidades, o cálculo foi efetuado com base na faixa de valores considerados para cada aspecto analisado, onde quanto maior a pontuação, maior é a criticidade considerada. Para cada aspecto foi atribuída uma pontuação, de acordo com os critérios estabelecidos, e para o cálculo geral foi utilizado a média aritmética dos componentes considerados.

Nas demais 15 universidades, cada aspecto recebe uma determinada pontuação, podendo existir uma faixa de valores relacionado, sendo o cálculo efetuado com base no somatório dos pontos.

5.2.4 Construção da Matriz de Risco

Para a construção da Matriz de Risco, os critérios utilizados de ponderação estão demonstrados na Tabela 7.

Tabela 7

Crítérios para pontuação dos riscos da ação

Crítério	Qde
MAT + REL + CRIT	16
MAT x REL x CRIT	9
(MAT + REL + CRIT) / 3	1
Não identificado	3

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Em 16 universidades foi utilizado o critério de somatório destes aspectos, em 9 utiliza-se a multiplicação entre os mesmos. Na região Norte, 1(uma) universidade calculou o grau de risco utilizando a média aritmética dos critérios de materialidade, relevância e criticidade considerados para o cálculo da ação.

Em três universidades não foi possível identificar como é calculado os riscos na Matriz, pois mesmo mencionando critérios e expondo a metodologia, não foi apresentado na Matriz de Risco as pontuações relacionadas aos aspectos.

Após a pontuação de cada atividade e a construção da Matriz de Riscos, a entidade deve estabelecer quais serão as atividades que serão priorizadas, conforme pontuação de corte mínima estabelecida.

5.3 Matriz de Risco UFABC

A metodologia elaborada e desenvolvida pela UFABC para avaliar os riscos utiliza-se de dados provenientes dos gestores das áreas analisadas, nos três níveis hierárquicos – estratégico, tático e operacional - através de aplicação de questionários, para acrescentar às suas avaliações um melhor julgamento das vulnerabilidades inerentes a cada área e assim respaldar a escolha e o escopo dos trabalhos a serem desenvolvidos no ano posterior. Sendo o processo constituindo em seis etapas distintas, conforme informações colhidas nos relatórios PAINT e discriminadas como segue.

Etapa 01: Aplicação de Questionários aos gestores

Consiste na aplicação de questionários orientados à Auditoria Baseada em Riscos(ABR), a três avaliadores, quais sejam: Gestor nível estratégico ao qual a unidade avaliada está subordinada; Gestor nível tático, responsável pela unidade administrativa avaliada e o Gestor nível operacional responsável por seção ou divisão subordinada à unidade avaliada.

Tabela 8

Crítérios para pontuação dos riscos da ação, conforme Matriz de Risco UFABC

Pontuação	Descrição
0	Concordar totalmente com o fundamento descrito na afirmativa, sendo integralmente aplicado ou válido no contexto da área avaliada
1	Concordar parcialmente com o fundamento descrito na afirmativa, pois é parcialmente aplicado ou válido no contexto da área avaliada, porém, em sua maioria .
2	Não concordar, parcialmente, pois o fundamento descrito na afirmativa é parcialmente aplicado ou válido no contexto da área avaliada, porém, em sua minoría .
3	Não concordar em sua totalidade devido o fundamento descrito na afirmativa ser integralmente não aplicado no contexto da área avaliada.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Este questionário possui os seguintes fatores a serem avaliados: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento, tal como definido na IN Conjunta MP/CGU 01/2016. A pontuação para cada item é uma adaptação da escala de Likert, correspondendo a Tabela 08.

As questões utilizadas são baseadas no formulário elaborado pelo TCU de tal modo a proporcionar amplitude e generalidade necessárias para identificar os riscos.

Etapa 02: Avaliação do Risco Institucional pela equipe AUDIN

Compreende a avaliação do grau de risco institucional, por integrantes da AUDIN, conforme as variáveis básicas de materialidade, relevância e criticidade.

A materialidade é calculada conforme um determinado índice padronizado (z), o qual representa o resultado da dotação orçamentária da área subtraída da dotação média das áreas, dividido pelo desvio padrão.

$$z = \frac{(\text{Dotação orçamentária da área} - \text{Dotação orçamentária média das áreas})}{\text{Desvio padrão}}$$

Sendo dividido em seis intervalos distintos, com pontuação variando de 0 a 20 pontos, com diferença de pontos entre cada faixa.

A relevância é calculada de acordo com a proporção da despesa liquidada em relação à dotação atualizada da área no último exercício. Onde a pontuação varia de 0(zero) a oito pontos.

O critério da criticidade é estimado de acordo com seis critérios:

- a) Intervalo de tempo entre a última auditoria realizada e o momento do planejamento;
- b) Índice padronizado da última avaliação de desempenho, onde:

$$z = \frac{(\text{Avaliação da área} - \text{Média de todas as avaliações})}{\text{Desvio padrão}}$$

- c) Recomendações exaradas pela AUDIN e órgãos de controle (CGU ou TCU), sendo avaliado em dois aspectos: atendimento as recomendações e assunção do cumprimento das providências no prazo original;
- d) Informações encaminhadas por meio da Ouvidoria, avaliada por duas características: proporção das críticas e reclamações da área e produção de respostas no prazo estipulado;
- e) Informações encaminhadas por meio do “Fale Conosco”, avaliada por 2(duas) características: proporção das críticas e reclamações da área e produção de respostas no prazo estipulado; e
- f) Recursos encaminhados para a área utilizando o E-SIC.

Nesta etapa, a AUDIN avalia as áreas auditáveis baseada no seu conhecimento e experiência.

Etapa 03: Auditorias Obrigatórias

Esta etapa dá ênfase às Auditorias Obrigatórias, referem-se a ações oriundas dos normativos que regulam a atuação da AUDIN, demandas da alta administração ou diretrizes emanadas dos órgãos federais de controle, consistindo no seguinte roteiro para identificação e inserção na análise:

- a) Identificação e separação dos processos secundários relativos a auditorias consideradas como “obrigatórias”;
- b) Avaliação do grau de risco dos processos com essa característica;

- c) Estabelecimento de classificação em função do grau de risco; e
- d) Seleção dos processos mais críticos, de acordo com a disponibilidade de recursos da Auditoria Interna.

Depois de identificadas as Ações Obrigatórias, as mesmas são analisadas conforme os seguintes aspectos comentados na Etapa 02:

- a) Intervalo de tempo entre a última auditoria realizada e o momento do planejamento;
- b) Recomendações exaradas pela Auditoria Interna e pelos órgãos de controle (CGU ou TCU), sendo avaliado em dois aspectos: atendimento das recomendações e assunção do cumprimento das providências no prazo original; e
- c) Recursos encaminhados para a área utilizando o E-SIC.

Acrescenta-se ao resultado encontrado, determinada pontuação estabelecida, caso se enquadre em uma das seguintes condições: processos os quais são constantemente objeto de enfoque pelos órgãos federais de controle; atividade prevista na IN CGU 01/2007 e processos-meio relacionados a temas prioritários ao planejamento a médios e longo prazo da instituição.

Etapa 04: Cálculo da avaliação do Risco

Nesta fase consiste o cálculo da Avaliação de Risco, conforme respostas colhidas nos questionários preenchidos e demonstrados na Tabela 09:

Tabela 9

Cálculo da avaliação do Risco, conforme Matriz de Risco UFABC

Risco	Legenda	Fórmula
Grau de risco gestor	GRG	$\frac{(\% A1 + \% A2 + \% A3)}{3}$
Grau de risco institucional	GRI	$\frac{(\sum \text{Etapa 02})}{100}$
Média final	MF	$\text{GRG} \times 40\% + \text{GRI} \times 60\%$

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Onde:

- % A1 - percentual calculado a partir da avaliação do gestor estratégico;
- % A2 – percentual calculado a partir da avaliação do gestor tático; e
- % A3 – percentual calculado a partir da avaliação do gestor operacional.

Nesta etapa então todos os macroprocessos ou temas passíveis, escolhidos mediante os critérios anteriormente estabelecidos, possuem o grau de riscos quantificados e podem ser ranqueados de forma a selecionar as atividades a serem desenvolvidas.

Etapa 05: Confeção da Matriz de Risco

A construção da Matriz de Risco é conforme os valores calculados na etapa 04 e divididos em duas áreas:

- a) As áreas finalísticas da entidade, onde há uma gradação dos valores encontrados na **Média Final**, sendo considerado:
 - Risco baixo: percentual entre 0 a 25%;
 - Risco médio: percentual entre 25,01% a 50%;
 - Risco alto: percentual entre 50,01% a 75%; e
 - Risco altíssimo ou crítico: percentual acima de 75%.

b) E os processos críticos da entidade, conforme uma variável “z”

$$z = \frac{(\text{Grau de risco} - \text{Grau de risco médio})}{\text{Desvio padrão}}$$

A Universidade Federal de Alfenas (UNIFAL), Universidade Federal de Itajubá (UNIFEI) e Universidade Federal do Triângulo Mineiro (UFTM) desenvolveram o planejamento de suas atividades, conforme a metodologia desenvolvida pela UFABC, com algumas adaptações tendo em vista as suas características locais, mas o cerne principal foi mantido.

5.4 Matriz de Análise de Processos Críticos

A Matriz de Análise de Processos Críticos (MAPC) foi desenvolvida pela UNIPAMPA no ano de 2013 e adotada pela Fundação Universidade Federal de Pelotas (UFPEL) desde o ano de 2015, conforme informações colhidas no PAINTE, sendo construída em conjunto com os gestores de cada área passível de auditoria em reuniões da Auditoria Interna com os mesmos, obedecendo as seguintes etapas:

Etapa 01: Mapeamento das estruturas organizacionais da Universidade e definição das áreas e as diversas subestruturas organizacionais que às compõem.

Etapa 02: Agendamento de reunião com os Pró-Reitores e gestores das coordenações, núcleos e seções.

Etapa 03: Identificação dos principais Macroprocessos de cada área em conjunto com os responsáveis dos setores, durante a reunião.

Etapa 04: Preenchimento da MAPC em conjunto com os gestores, confrontando cada macroprocesso identificado (linha da planilha) com as questões (colunas da planilha), de acordo com os critérios preestabelecidos.

Etapa 05: Verificação do somatório de cada macroprocesso (linha da planilha MAPC);

Etapa 06: Seleção para o PAINTE dos macroprocessos mais críticos de cada área, ou seja, o que apresenta valor maior de somatório. As questões contidas no MAPC referem-se aos seguintes aspectos:

- a) Materialidade: o peso do processo em termos de consumo ou aplicação em relação ao orçamento da Universidade e o volume de recursos externos captados.;
- b) Relevância: do processo na atividade finalística; do processo na atividade meio e se processo é estratégico para entidade;
- c) Criticidade: identificação dos riscos potenciais; processo mapeado e publicado; existência de normas e regulamentos atualizados que amparam o processo; automatização / informatização por sistema do processo; intervalo de tempo entre a última auditoria realizada pelo TCU/CGU e o momento do planejamento; Intervalo de tempo entre a última auditoria realizada pela Auditoria Interna e o momento do planejamento; e
- d) Avaliação do Auditor: baseado na experiência e conhecimento da equipe de auditoria do processo e área, bem como nas informações e relatórios de outros setores.

A pontuação para cada critério considerado pode ser 0 (Grau nulo e não prioritária), 1 (grau mínimo e auditoria 3º nível), 3 (grau médio e auditoria 2º nível) e 5 (grau máximo e auditoria prioritária). Sendo o resultado total composto pela somatória de cada critério analisado.

Neste processo de hierarquização das atividades, deve ser ressaltado o critério participativo em sua elaboração, tendo em vista que o planejamento estratégico e tático é feito

junto com a gestão da entidade, o que possibilita o alinhamento das atividades a serem desenvolvidas com os interesses da administração.

5.5 Matriz de Risco UFMG

A matriz de risco elaborada pela UFMG é baseada em informações disponíveis na instituição e na mensuração qualitativa/quantitativa dos riscos, na visão da equipe de Auditoria, sendo esta a única responsável pela confecção da matriz, pois não há a participação dos gestores neste processo, e sua elaboração é delineada em cinco etapas distintas, conforme apresentador a seguir:

Etapa 01: Identificação dos macroprocessos e processos existentes na entidade.

Etapa 02: Estabelecimento de variáveis, considerando os aspectos de materialidade, relevância e criticidade, e cruzando-as com os macroprocessos e os processos existentes, sendo:

Variável 01 - Plano de Desenvolvimento Institucional/Plano de Metas: cruzar os macroprocessos/processos avaliados com o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), verificando qual o processo tem relação com o planejamento.

Variável 02 - Apontamentos CGU/TCU: verificar a quantidade de apontamentos que o processo avaliado já foi autuado.

Variável 03 – Materialidade: verificar qual processo avaliado encontra uma ação no orçamento com recurso alocado para a mesma.

Variável 04 – Frequência: intervalo de tempo entre a última auditoria realizada Interna e o momento do planejamento.

Variável 05 - Programas temáticos e ações de governo: verificar qual processo encontra relação com os programas temáticos e ações de governo identificado pela entidade.

Variável 06 - Transferência de recursos para as fundações de apoio: verificar qual processo transferiu maior valor para as fundações de apoio nos anos anteriores.

Etapa 03: Estabelecimento de pontuação das variáveis da Etapa 02, conforme critérios adotados na entidade.

Etapa 04: Estabelecimento de critério de definição do risco, sendo considerado o risco baixo, caso a pontuação esteja entre 0 a 25 pontos, entre 26 a 35 pontos, o risco é médio, e acima de 40 pontos, o risco é considerado alto.

Etapa 05: Depois de estabelecido o risco com base nas variáveis elencadas nas etapas 02 e 03, transfere-se o somatório das pontuações aferidas em cada uma das variáveis para a Matriz de Risco, sendo fracionada em três grandes áreas: finalísticos, de planejamento / apoio e de logística / apoio. Para cada área foram identificados os macroprocessos relacionados e a estes os processos a serem analisados os riscos.

O planejamento deve ser elaborado considerando a legislação vigente sob os órgãos auditados e as avaliações realizadas anteriormente nestes, tendo por base a análise de riscos e as demandas dos Órgãos de Controle e da gestão. Sendo pontos importantes, o assessoramento à Administração Superior e a necessidade de acompanhar e orientar, preventivamente, os demais departamentos da instituição.

5.6 Matriz de Risco UFFS

A Matriz de Risco desenvolvida pela UFFS consiste em quatro etapas distintas, onde todo o processo de planejamento é idealizado somente pela AUDIN, mesmo contando com a aplicação de questionários às Pró-Reitorias e Secretarias Especiais, os mesmos somente servem para escolha das atividades, por parte da Auditoria.

Etapa 01: Exclusão das áreas de gestão consideradas sem risco, e/ou áreas de incompatibilidade de auditoria interna, e/ou áreas para as quais os recursos atuais da auditoria interna não são compatíveis.

Etapa 02: As áreas da gestão, suas subáreas e assuntos auditáveis, são apreciadas conforme sete questões de avaliação, com pontuação variando de 1(um) a 10 pontos, que consideram para análise os critérios de criticidade (situações críticas, efetivas e potenciais), materialidade (montante de créditos orçamentários alocados) e relevância (importância relativa/papel desempenhado por uma determinada questão/situação em um determinado contexto). Ainda, considerou-se a oportunidade de ação (preventiva/estruturante, acompanhamento, avaliação), avaliada de cinco a 10 pontos.

Etapa 03: Confeção da matriz de risco, conforme o somatório dos pontos considerados de criticidade, materialidade, relevância e oportunidade de ação, e classificação:

- Baixo risco: pontuação até 29 pontos;
- Baixo/médio risco: pontuação entre 30 a 49 pontos;
- Médio risco: pontuação de 50 a 59 pontos; e
- Alto risco: pontuação acima de 60 pontos.

Etapa 04: Após a classificação dos riscos envolvidos em cada uma das atividades analisadas, é considerado também nos processos auditáveis para o próximo ano, os seguintes componentes: Plano Plurianual – Ações do ano anterior; Auto avaliação da gestão associada à análise de controles internos da auditoria; Observações realizadas pela equipe de auditoria em seus trabalhos referentes aos exercícios anteriores (históricos de auditorias internas), bem como relatórios, recomendações e determinações da CGU e do TCU realizados em exercícios anteriores (histórico de auditorias dos órgãos de controle); e Rodízios de áreas.

A auto avaliação da gestão refere-se a um questionário aplicado as Pró-Reitorias e Secretarias Especiais, nos mesmos moldes do utilizado pelos gestores no método da UFABC, a qual servirá para preencher uma matriz *SWOT*, a fim de conhecer a percepção da gestão quanto às fraquezas, ameaças, pontos fortes e oportunidades, no entanto a pontuação obtida não fará parte da Matriz de Risco, mas auxiliará a AUDIN a escolher as atividades.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O planejamento dá a possibilidade de ser ampliada a profundidade da análise de dimensões como relevância e criticidade em razão de uma melhor delimitação do objeto a ser analisado, sendo necessário estabelecer um processo de seleção das áreas e atividades a serem verificadas e do escopo necessário na abordagem.

As ações selecionadas neste planejamento das atividades devem ter como objetivo apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos processos da gestão e dos controles internos, ou seja, agregar valor à gestão, utilizando-se de orientações, recomendações e demais atividades necessárias ao cumprimento da legislação aplicável para a promoção dos objetivos institucionais nos aspectos de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.

As AUDIN possuem limitações, sejam do quantitativo de pessoal em exercício, dos recursos físicos disponíveis para a execução dos trabalhos, bem como do limite de tempo necessário para tal, estes fatores devem ser considerados no processo de mapeamento e seleção das atividades a serem executadas pela unidade de Auditoria.

O campo de atuação da Auditoria Governamental é definido pelos normativos emitidos pelos órgãos de controle da administração pública e as boas práticas emanadas por pesquisas acadêmicas e entidades fiscalizadoras, sendo a CGU e o TCU os principais órgãos de controle na Administração Pública Indireta.

Os normativos legais designam mecanismos para que a Auditoria Interna seja constituída de ações coordenadas e sistemáticas, com o propósito de executar um plano que

estabelece as atividades a serem desenvolvidas e realizar a avaliação dos controles internos abrangidos pelas diversas áreas de atuação administrativa desenvolvidas na entidade, assim como informar quais as atividades que foram realizadas e quais os resultados alcançados.

Para que o processo de escolha e planejamento das atividades seja compreensível é necessário evidenciar os critérios considerados para sua elaboração, a exposição da metodologia e da matriz de risco, os quais foram apresentados em 37(61,67%) das entidades, consistindo na hierarquização e definição das ações a serem desenvolvidas durante o ano, conforme os critérios estabelecidos na matriz de risco, pois nos relatórios PAINTE foi possível identificar a utilização da matriz de risco para mapear e hierarquizar as atividades a serem desenvolvidas.

Identificou-se que em 43 (71,67%) AUDIN's utilizou-se a Matriz de Riscos, resultado bem melhor que Sedrez & Fernandes (2011) encontraram em Santa Catarina, onde verificaram que em 69,2% das instituições de ensino superior não havia nenhuma gestão de riscos.

Em 15(25,00%) instituições não se pode afirmar que não utilizaram qualquer outro método para priorizar as atividades, tendo em vista que não foi evidenciado no PAINTE tal uso, estando em desacordo com a IN CGU 24/2015.

O processo de planejamento envolvendo membros da AUDIN e gestores está presente em 17 (45,95%) universidades, tal participação seja por meio de aplicação de questionários e/ou reuniões contemplam um escopo maior do ambiente de controle e age para atender os anseios da entidade, bem como busca despertar nos gestores a importância de se conhecer melhor os riscos que estão sujeitos, as áreas auditáveis, e com isso, colaborar para que façam uma boa gestão de riscos no seu setor.

A matriz de risco básica pode ser considerada o alicerce das demais identificadas e constitui o primeiro modelo e mais simples de ser utilizado pelas AUDIN's, motivo este de ser adotado por 29 (78,37%), dado que o gerenciamento de riscos no setor público ainda é bem recente.

Ao passo que o modelo adotado pela UFABC é bastante complexo e requer bom conhecimento para poder utilizá-lo, entretanto o seu uso é de grande valia, pois as ações de auditoria são embasadas em critérios colhidos de auditores e auditados, conforme os riscos institucionais.

A pesquisa permitiu constatar a adoção do planejamento considerando os riscos da entidade já é empregado na maioria das universidades e com a entrada em vigor de normativos que reforçam tal postura, mais entidades irão adotar e a existência de cinco metodologias diferentes, certamente irá convergir para um único modelo que busque atender e alinhar os interesses da entidade com os estabelecidos nas normas reguladoras.

O presente trabalho buscou identificar as AUDIN's que adotaram a ABR em seus planejamentos e descreveu as suas respectivas Matrizes de Risco, com isso buscou contribuir com a divulgação e explicação das metodologias utilizadas pela Administração Pública para priorizar as atividades nestas unidades, no entanto não foi analisada a efetivação e avaliação das atividades realizadas, ou não, pela entidade.

Visando ampliar o conhecimento sobre a adoção de metodologia de riscos na Administração Pública, sugere-se, para trabalhos futuros, efetuar a comparabilidade entre as matrizes de riscos identificadas e buscar identificar quais os fatores a serem considerados para a escolha da matriz de risco, bem como efetuar entrevistas com os auditores e auditados de todas as entidades com o intuito de identificar os anseios a serem atendidos quando da confecção do planejamento das atividades da AUDIN.

REFERÊNCIAS

- Bogoni, N. M., & Fernandes, F. C. (2011). Gestão de riscos nas atividades de investimentos dos regimes próprios de previdência social (RPPS) nos municípios do Estado do Rio Grande do Sul. *REAd - Revista Eletrônica de Administração*, 17(1), 117–148.
- Borges, G., Diel, F., & Fernandes, F. (2015). A Contribuição da Auditoria Interna de Riscos para o Planejamento de Organizações na Área de Saúde. *Revista Gestão Em Sistemas de Saúde*, 4(2), 9–27. <https://doi.org/10.5585/rgss.v4i2.134>
- Brasil. (2015). Instrução Normativa nº 24, de 17 de novembro de 2015. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), os trabalhos de auditoria realizados pelas unidades de auditoria interna e o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT) e dá out. Brasília: CGU. Retrieved from <https://goo.gl/senYVZ>
- Brasil. (2016). Instrução Normativa Conjunta - MP/CGU nº 01/2016, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília:, Brasil: MP / CGU. Retrieved from <https://goo.gl/XSznFs>
- Brasil. (2017). Instrução Normativa nº 3, DE 09 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU. Retrieved from <https://goo.gl/6GDYZ2>
- Castro, D. P. de. (2015). *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público* (6th ed.). São Paulo: Atlas.
- Chaves, R. S. (2011). *Auditoria e Controladoria* (2nd ed.). Curitiba: Juruá.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2003). Resolução CFC Nº 986/03. Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. Retrieved from www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_986.doc
- Griffiths, P. (2005). *Risk-based Auditing*. England: Gower Publishing Limited.
- Lélis, D. L. M., & Pinheiro, L. E. T. (2012). Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. *Revista Contabilidade & Finanças*, 23(60), 212–222. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772012000300006>
- Namazian, A., & Eslami, N. (2011). Operational risk management. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 5(12), 3240–3245. <https://doi.org/10.1057/9780230591486>
- Peter, M. da G. A., & Machado, M. V. V. (2014). *Manual de Auditoria Governamental* (2nd ed.). São Paulo: Atlas.
- Platt Neto, O. A., Cruz, F. da, & Vieira, L. V. (2008). Planejamento das atividades de auditoria interna nas universidades federais brasileiras : apresentação do embasamento normativo. *Revista Catarinense Da Ciência Contábil*, 7(20), 29–42. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v7n20p29-42>
- Sedrez, C. de S., & Fernandes, F. C. (2011). Gestão de riscos nas universidades e centros universitários do Estado de Santa Catarina. *Revista Gestão Universitária Na América Latina - GUAL*, 4(4), 70–93. <https://doi.org/10.5007/1983-4535.2011v4nespp70>
- Silva Junior, E. R. (2017). *PLANEJAMENTO DE AUDITORIA BASEADO EM RISCOS : Uma avaliação da elaboração da matriz de riscos para seleção dos objetos auditáveis*. Instituto Legislativo Brasileiro.
- Spira, L. F., & Page, M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 640–661. <https://doi.org/10.1108/09513570310492335>