

FACULDADE INTEGRADA DA GRANDE FORTALEZA

RODRIGO GARCIA DE FREITAS

**Planejamento das ações de controle do Tribunal de Contas da União por meio de
avaliação de riscos**

Brasília, DF

2011

RODRIGO GARCIA DE FREITAS

**Planejamento das ações de controle do Tribunal de Contas da União por meio de
avaliação de riscos**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito para aprovação no curso de pós-graduação *lato sensu* em Auditoria Governamental da Faculdade Integrada da Grande Fortaleza.

Orientador: Rogério Gonçalves de Castro

Brasília, DF

2011

Freitas, Rodrigo Garcia de.

Planejamento das ações de controle do Tribunal de Contas da União por meio de avaliação de riscos [manuscrito] / Rodrigo Garcia de Freitas. – 2011.

Orientador: Rogério Gonçalves de Castro

Impresso por computador

Monografia (especialização) – Faculdade Integrada da Grande Fortaleza, Curso de pós-graduação *latu senso* em Auditoria Governamental, 2011.

1. Auditoria. Brasil. 2. Tribunal de Contas da União, Brasil. 3. Controle Externo, Brasil. 4. Análise de risco, Brasil. I. Castro, Rogério Gonçalves de. II. Faculdade Integrada da Grande Fortaleza. Curso de Especialização em Auditoria Governamental. III. Título.

Rodrigo Garcia de Freitas

**Planejamento das ações de controle do Tribunal de Contas da União por meio de
avaliação de riscos**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de pós-graduação *latu senso* em Auditoria Governamental da Faculdade Integrada da Grande Fortaleza, obtendo nota de, atribuída pela banca constituída pelo orientador abaixo mencionado.

Rogério Gonçalves de Castro

Orientador de Trabalho de Conclusão de Curso

Brasília, DF

2011

Dedico este trabalho aos meus pais, Odete e Macarino, que me deram a vida e me ensinaram a vivê-la com dignidade. Que se doaram por inteiro e, muitas vezes, renunciaram aos seus sonhos para que eu pudesse realizar os meus.

Dedico este trabalho também a Claudia, minha esposa, pelo incentivo, pela compreensão e pelos esforços para que eu alcançasse este objetivo em minha vida.

Agradecimentos

Agradeço a Deus, pelo caminho iluminado que Ele escolheu para mim.

Agradeço todo o apoio recebido da minha família, aos meus pais, pelo exemplo de determinação, e à minha esposa, Claudia, pela compreensão e carinho.

Resumo

FREITAS, Rodrigo Garcia de. Planejamento das ações de controle do Tribunal de Contas da União por meio de avaliação de riscos. 56 p. Curso de pós-graduação *latu senso* em Auditoria Governamental. Faculdade Integrada da Grande Fortaleza. Brasília. 2011.

O objetivo deste trabalho é demonstrar a importância da avaliação de riscos no planejamento de auditorias e apresentar a metodologia regulamentada pelo Tribunal de Contas da União (TCU). O direcionamento das ações de controle do TCU para objetos mais críticos permite alocar de modo eficiente os recursos humanos e materiais disponíveis, bem como agregar maior valor aos seus trabalhos. A metodologia utilizada nesta monografia abrange pesquisa bibliográfica em normas de auditoria com foco em riscos, em especial as oriundas de entidades e organismos que atuam na área da contabilidade e auditoria. É feita uma abordagem de conceitos fundamentais como planejamento de auditoria, relevância, materialidade, risco de auditoria, controle interno e avaliação de riscos. Aborda-se a metodologia de análise de riscos regulamentada pelo TCU por meio das Portarias Segecex 7/2010 e 15/2011, comparando-a com as metodologias utilizadas pelo Tribunal de Contas do Distrito Federal e pela Controladoria Geral da Prefeitura do Município de Rio de Janeiro.

Palavras chave: Auditoria. Planejamento. Controle interno. Materialidade. Relevância. Ações de controle. Tribunal de Contas da União. Análise de riscos.

Abstract

FREITAS, Rodrigo Garcia de. Planning of control actions of the Court os Audit (TCU) base on risk assessment. 56 p. Post-graduate in Government Auditing. Integrated College of the Great Fortaleza. Brasília. 2011.

The objective of this study is to demonstrate the importance of risk assessment in the planning of audits and present the methodology regulated by the Court of Audit (TCU). The management of vector control for objects more than critics TCU allows you to allocate efficiently the human and material resources available, and add greater value to their work. The methodology used in this monograph covers literature on auditing standards with a focus on risk, especially those from organizations and agencies working in the area of accounting and auditing. It made an approach to fundamental concepts such as audit planning, relevance, materiality, audit risk, internal control and risk assessment. Discusses the methodology of risk analysis by TCU regulated by Ordinances Segecex 7/2010 and 15/2011, comparing it with the methodologies used by the Court of the Federal District and the Comptroller General of the Municipality of Rio de Janeiro.

Keywords: Audit. Planning. Internal control. Materiality. Relevance. Control Actions. Court of Audit (TCU). Risk analysis.

Lista de abreviatura e siglas

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas

Audibra – Instituto dos Auditores Internos do Brasil

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CN – Congresso Nacional

COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

CPI – Comissão Parlamentar de Inquérito

Fipecafi – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

IGP-DI – Índice Geral de Preços - Disponibilidade Interna

IN – Instrução Normativa

Intosai – Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

NBC TA – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica

PAC – Programa de Aceleração do Crescimento

PPA – Plano Plurianual

RITCU – Regimento Interno do Tribunal de Contas da União

Segecex – Secretaria Geral de Controle Externo do Tribunal de Contas da União

Siafi – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

Siconv – Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse

Siorg – Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal

SWOT – *Strengths* (forças), *Weaknesses* (fraquezas), *Opportunities* (oportunidades) e *Threats* (ameaças)

TCDF – Tribunal de Contas do Distrito Federal

TCU – Tribunal de Contas da União

TMS – Temas de maior significância

UJ – Unidade jurisdicionada

USP – Universidade de São Paulo

Sumário

1. Introdução.....	13
2. Apresentação do trabalho	
2.1 Delimitação do tema.....	14
2.2 Objetivo geral.....	14
2.3 Objetivos específicos.....	14
2.4 Problema da pesquisa	15
2.5 Justificativa.....	15
2.6 Metodologia.....	15
3. Revisão da literatura	
3.1. Fiscalização a cargo do TCU.....	17
3.2. Planejamento de Auditoria.....	19
3.3. Relevância e Materialidade.....	20
3.4. Risco de Auditoria.....	22
3.5. Controle Interno.....	24
3.6. Análise de Riscos.....	28
4. Desenvolvimento	
4.1. Seleção de unidades jurisdicionadas.....	35
4.1.1. Critério da relevância estratégica.....	37
4.1.2. Critério da materialidade.....	40
4.1.3. Critério da vulnerabilidade.....	43
4.2. Seleção de áreas e temas para auditoria.....	46
4.2.1. Construção da visão geral.....	47
4.2.2. Ambiente interno e atividades de controle.....	48

4.2.3. Mapeamento dos principais processos.....	50
4.2.4. Identificação e classificação dos riscos.....	51
5. Considerações finais.....	52
6. Referências bibliográficas.....	53

1. Introdução

A atual Constituição estabelece que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, é exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), ao qual incumbe uma série de competências, a exemplo da realização, por iniciativa própria, de auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como nas fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público.

Não obstante a relevância dessa atribuição, segundo os relatórios anuais de atividades do TCU relativos aos anos de 2009 e 2010, a maioria dos trabalhos realizados pelo Tribunal tem origem na demanda externa, a exemplo de denúncias, representações e solicitações do Congresso Nacional. Além disso, há também os processos relativos às tomadas e prestações de contas anuais.

Diante dessa situação, tornam-se escassos os recursos humanos e materiais suficientes para a execução de trabalhos oriundos da própria iniciativa do Tribunal, razão pela qual se torna desafiante e complexa a questão sobre a escolha dos trabalhos de auditoria a serem executados, bem como a tomada de decisão acerca da melhor forma de alocar os recursos disponíveis.

Partindo-se dessa situação, é importante que se faça uso de ferramentas capazes de orientar o TCU na escolha de temas e áreas para a realização de auditorias, razão pela qual parte de suas ações de controle deve ser baseada em trabalhos que levem em consideração a avaliação de riscos. Não obstante, esse assunto ainda não é de amplo domínio do corpo de servidores da Corte de Contas, o que torna importante estudá-lo e difundi-lo por meio desta pesquisa.

Diante disso, o presente trabalho tem por objetivo apresentar os principais conceitos utilizados na análise de risco voltada para escolha de temas de auditoria, bem como comparar a técnica atualmente utilizada pelo TCU com a empregada pelo Tribunal de Contas do Distrito Federal e pela Controladoria Geral da Prefeitura do Município de Rio de Janeiro.

É importante destacar que a Portaria TCU 160/2011, que trata do Plano Estratégico do Tribunal para os exercícios de 2011 a 2015, estabeleceu como um de seus objetivos estratégicos trabalhar de forma seletiva e sistêmica em áreas de risco e relevância, de modo a realizar suas fiscalizações em temas de maior significância que possam produzir maiores

benefícios à sociedade. Esse fato aumenta a necessidade de difundir e aplicar a análise de riscos para o direcionamento das ações de controle do Tribunal.

2. Apresentação do trabalho

2.1. Delimitação do tema

O presente trabalho discute os conceitos acerca do que é avaliação de riscos e seus objetivos, bem como apresenta a técnica atualmente adotada pelo TCU para o planejamento de suas ações de controle com base na avaliação de fatores de riscos, comparando-a com métodos utilizados por outros órgãos da administração pública.

2.2. Objetivo geral

Apresentar método de planejamento voltado para trabalhos eletivos de fiscalização a cargo do TCU baseado na avaliação de riscos incidentes sobre áreas e unidades jurisdicionadas sujeitas a ações de controle.

2.3. Objetivos específicos

Estabelecer, a partir de pesquisa em normativos e publicações, o entendimento acerca do que é avaliação de riscos, seus propósitos e benefícios no planejamento de auditorias.

Examinar a importância da adoção de uma metodologia para escolha e seleção de ações fiscalizatórias.

Identificar os critérios de seleção de unidades jurisdicionadas ao TCU baseados na significância estratégica, materialidade e vulnerabilidade em relação à administração pública federal.

Comparar o método de análise de risco adotado pelo TCU com técnicas semelhantes utilizadas por outros órgãos da administração pública.

2.4. Problema da pesquisa

O presente trabalho pretende apresentar o modo como parte das ações de fiscalização do TCU é eleita, bem como difundir o uso da análise de risco para escolha de temas prioritários e relevantes para a realização de auditorias.

2.5. Justificativa

O desenvolvimento deste trabalho se justifica em razão de o Tribunal de Contas da União ter estabelecido como um de seus objetivos estratégicos para os exercícios de 2011 a 2015 atuar de forma seletiva na escolha e realização de suas fiscalizações, de modo a focar seus esforços nas áreas que apresentem maior relevância e risco para a administração pública federal.

Entende-se que a utilização de metodologia para avaliação e, conseqüentemente, seleção de temas de auditoria auxilia o TCU na busca por um conhecimento mais amplo acerca da administração pública federal, e estabelece um sistema de inteligência para o desenvolvimento de seus trabalhos, fornecendo informações mais confiáveis e precisas para garantir a transparência dos órgãos e entidades governamentais.

Outro aspecto que merece ser destacado é que a avaliação de riscos contribui de modo direto para a execução de ações mais focadas e efetivas, reduzindo o custo das ações de controle e evitando duplicidades e desperdícios de esforços. Ademais, demonstra de modo técnico o processo de escolha dos trabalhos de fiscalização.

2.6. Metodologia

A metodologia a ser utilizada no desenvolvimento do presente trabalho consistirá em pesquisa bibliográfica e documental sobre os métodos de avaliação de riscos empregados pelo TCU e por outros órgãos da administração pública.

Para o atingimento dos objetivos geral e específicos apontados nos subitens 2.2 e 2.3 deste trabalho, optou-se por realizar inicialmente pesquisa junto a normativos e publicações que tratam sobre a conceituação da análise de riscos, a exemplo do *Internal Control – Integrated Framework*, de autoria do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), bem como em resoluções do Conselho Federal de

Contabilidade (CFC) e em normativos da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai).

Efetuiu-se, ainda, pesquisa junto aos normativos do TCU que tratam sobre o assunto, a exemplo das Portarias Segecex 7/2010 e 15/2011, detalhando os conceitos e procedimentos adotados pelo Tribunal para seleção de unidades jurisdicionadas, as quais devem ser priorizadas em trabalhos de auditoria. A pesquisa procurou detalhar também o modo como o Tribunal vem elegendo temas e áreas que apresentam maior risco.

Além disso, efetuou-se pesquisa nas metodologias de análise de risco adotadas pelo Tribunal de Contas do Distrito Federal e pela Controladoria Geral da Prefeitura do Município do Rio de Janeiro, no intuito de compará-las com a técnica empregada pela Corte de Contas da União.

É importante destacar que este trabalho não pretende desenvolver uma nova metodologia de avaliação de risco, mas apresentar práticas adotadas pelo TCU para avaliação de riscos, comparando-as com semelhantes técnicas utilizadas por outros órgãos da administração pública encarregados da fiscalização e do controle.

Em consequência, entende-se que os conceitos e práticas que serão apresentados neste trabalho possam vir a ser difundidos e empregados com maior ênfase na seleção e hierarquização de unidades jurisdicionadas ao TCU, auxiliando seu corpo técnico na identificação de áreas e objetos auditáveis, por meio da avaliação e levantamento de áreas de risco.

3. Revisão da Literatura

3.1. Fiscalização a cargo do TCU

O Tribunal de Contas da União (TCU) é instituição brasileira prevista na Constituição Federal (CF/88) para exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e administração indireta, quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas.

As principais competências do TCU estão dispostas na CF/88, bem como em diversos instrumentos legais, a exemplo da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) e das Leis 4.320/1964, 8.443/1992 e 8.666/1993, que tratam, respectivamente, sobre direito financeiro, estrutura orgânica do TCU e licitações e contratos.

Segundo o artigo 71, inciso IV, da CF/88, compete ao TCU realizar, por iniciativa própria, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

No entender de Lima (2007), essa competência constitucional é relevante uma vez que permite ao TCU, por exemplo, fiscalizar por iniciativa própria o Senado Federal, ou alguma de suas unidades administrativas; bem como Tribunais Regionais e Superiores, ou unidades militares ou de produção como refinarias de petróleo, usinas de geração elétrica, entre outras.

Ainda segundo Lima, a Lei 8.443/1992 reproduz no seu artigo 1º, inciso II, competência idêntica à da CF/88. Entretanto, o texto constitucional refere-se a “inspeções e auditorias”, enquanto que a citada lei faz menção ao termo fiscalização. No entender do autor, essa expressão teria um caráter mais amplo e genérico que inspeções e auditorias, abrangendo outros tipos de ações de controle.

De fato, os artigos 238 e seguintes da Resolução TCU 155/2002, que trata sobre o Regimento Interno do Tribunal (RITCU), estabelecem o levantamento, a auditoria, a inspeção, o acompanhamento e o monitoramento como instrumentos de fiscalização a cargo do órgão.

As auditorias, acompanhamentos e monitoramentos devem seguir plano de fiscalização elaborado pela Presidência do Tribunal. Já os levantamentos e as inspeções

deverão ser realizados por determinação do Plenário, da Câmara ou do relator responsável pela unidade jurisdicionada, por força do artigo 244 do RITCU.

No que toca ao plano de fiscalização do Tribunal, o artigo 5º da Resolução TCU 185/2005, estabelece que as propostas de ações de controle a serem elaboradas no âmbito da Corte devem utilizar critérios de risco, materialidade, relevância e oportunidade, levando em conta a obtenção e análise de informações nas diversas secretarias do Tribunal.

Por sua vez, a Portaria 160/2011, que aprova o Plano Estratégico do órgão para o quinquênio 2011-2015, também destaca a necessidade de atuação seletiva e sistêmica, com o objetivo de que sejam realizados pelo TCU trabalhos em áreas e temas de maior significância ou que possam produzir maiores benefícios para a sociedade. A aplicação dessa premissa visa direcionar a atuação do Tribunal para ações que tenham maior possibilidade de contribuir para a efetividade do controle e para a maximização do cumprimento de sua missão constitucional.

Como se vê, em diversos normativos do TCU há nítida preocupação de que suas fiscalizações sejam focadas em áreas e temas relevantes, eleitos segundos critérios que levem em consideração o risco, a oportunidade e a materialidade. Não obstante, verifica-se que a maioria dos trabalhos realizados pela Corte de Contas não se origina da sua própria iniciativa.

Conforme os relatórios de atividades do TCU relativos aos exercícios de 2009 e 2010, a maior parte dos trabalhos realizados pelo órgão foi direcionada para trabalhos externos, a exemplo de denúncias, representações, consultas e processos de tomada e prestação de contas, ocupando uma grande parte dos seus recursos.

Em 2009, por exemplo, dos 9.058 processos apreciados pelo TCU, apenas 624 referem-se a auditorias, inspeções e levantamentos, o que equivale a cerca de 7% do total. Já em 2010, dos 8.019 processos analisados pelo Tribunal, somente 724 referem-se a trabalhos oriundos da própria iniciativa, o que representa aproximadamente 9%.

Como a maioria dos trabalhos realizados pelo TCU tem origem em iniciativas externas, tornam-se escassos os recursos humanos e materiais do Tribunal aplicados em fiscalizações decorrentes da sua própria iniciativa. Além disso, conforme destaca Vieira (2005), a Corte conta com clientela sob sua jurisdição com elevada diversidade de áreas de atuação, o que torna a tarefa de escolha de temas para fiscalização de singular importância.

Diante desses fatores, é imperativo que o TCU promova ações de controle em órgãos e entidades da administração pública que apresentem maior risco e significância, por meio da

adoção de critérios e procedimentos capazes de nortear a escolha das fiscalizações em áreas e temas mais significantes.

3.2. Planejamento de auditoria

A partir da situação descrita acima, entende-se relevante que o TCU envide esforços no planejamento de seus trabalhos de fiscalização. Sobre esse tema, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução 1.211/2009, destaca a importância que a fase de planejamento representa para as auditorias.

Nesse sentido, o CFC entende que o planejamento de auditoria serve para delinear a estratégia global para o trabalho de fiscalização, uma vez que permite identificar, de modo antecipado, as áreas e assuntos mais importantes para a auditoria. Ainda segundo o Conselho Federal, o planejamento auxilia o auditor na organização adequada do trabalho de modo que os procedimentos e técnicas possam ser realizados de maneira eficaz e eficiente.

Apesar de o normativo do CFC dispor sobre auditoria das demonstrações contábeis, entende-se que o seu conceito sobre planejamento pode ser extrapolado para outras espécies de auditoria, sejam elas realizadas no âmbito da iniciativa privada ou no setor público, bem como aplicado em ações voltadas para a seleção de temas e objetos de auditoria.

Ainda sobre o planejamento, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), defende que essa prática tem por benefício o auxílio aos auditores na identificação de aspectos importantes do campo de atuação das entidades auditadas, bem como na determinação da relevância das questões a serem estudadas.

Além disso, no entender da Intosai, o planejamento também serve para compilar informações sobre a organização e o funcionamento de entidades, a fim de que sejam avaliados os riscos e determinados os assuntos a serem auditados, permitindo a realização de análises preliminares para se determinar o método a ser adotado, assim como a natureza e a extensão dos exames.

De fato, o ato de planejar pode trazer benefícios não apenas para trabalhos pontuais de auditoria, mas também para o planejamento global de trabalhos de fiscalização no caso de entidades que possuam grande demanda para realização de ações de controle, como é o caso do TCU e de outros órgãos encarregados de fiscalizar a administração pública.

Nesse sentido, o planejamento global de trabalhos de auditoria pode vir a auxiliar esses órgãos fiscalizadores na definição, de modo fundamentado e técnico, de áreas a serem auditadas bem como do escopo de ações de controle que venham a ser realizadas.

Nessa linha, o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra), por meio de suas normas para a prática profissional da auditoria interna, entende que o planejamento pode servir para a determinação das prioridades da atividade de auditoria de uma entidade, razão pela qual deve ser realizada pelo menos uma vez por ano e baseada em uma criteriosa e documentada avaliação de risco.

No caso de órgãos fiscalizadores como o TCU, que detém em nível constitucional competência para a promoção, por iniciativa própria, de fiscalizações de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, entende-se que o ato de planejar suas auditorias contribui para otimizar os resultados de seus trabalhos e melhorar a relação de custo frente o benefício da atividade de controle. Para isso, é importante que a Corte de Contas faça uso de metodologia adequada e abrangente, capaz de direcionar os esforços para temas e áreas que apresentem maior materialidade, relevância e risco no âmbito da administração pública.

3.3. Materialidade e Relevância

A materialidade e a relevância são aspectos importantes a serem considerados pelo auditor durante o planejamento da auditoria. Além disso, esses aspectos merecem ser avaliados criteriosamente quando se está diante de um universo extenso de assuntos, entidades ou órgãos passíveis de fiscalização, uma vez que não se pode auditar tudo ao mesmo tempo.

A respeito do conceito dessas expressões, a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da USP (Fipecafi) chama a atenção para o fato de que, a rigor, os seus conceitos não podem ser confundidos. Para a Fundação, algo pode ser material quanto ao valor, isoladamente considerado, e irrelevante, embora tal condição seja rara. Em contrapartida, um valor de certo atributo pode ser pequeno em si, mas relevante quanto às tendências que pode apontar.

De fato, é possível que alguns itens materialmente significativos sejam também relevantes, todavia, ocasionalmente, poderão existir itens não significativos quanto à materialidade que, pela influência, tornam-se relevantes. Essas nuances fazem com que a

definição do que é relevante e material para a auditoria seja um ato complexo, demandando do auditor julgamento baseado em critérios universais previamente estabelecidos.

A Intosai entende que uma questão pode ser considerada relevante quando seu conhecimento tem o poder de influenciar os usuários das demonstrações financeiras ou do relatório de auditoria. Nesse sentido, a natureza ou características de um item ou área pode tornar um assunto significativo em função do seu contexto.

Desse modo, para a Intosai, enquanto a relevância é relacionada a um contexto qualitativo de determinado assunto, a materialidade relaciona-se a um contexto quantitativo. De fato, segundo a Fipecafi, é material a informação ou cifra que, se não evidenciada ou mal evidenciada, poderá levar o auditor a sério erro sobre a avaliação do empreendimento e de suas tendências. Ademais, também será material o procedimento ou cifra que, se não processado, afeta a qualidade e a confiabilidade do sistema de informação ou mesmo do controle interno da entidade.

Na mesma linha da Intosai, Lopes (2008) também destaca que a materialidade está diretamente ligada à importância de um fato em relação ao objeto do exame, ou seja, o quanto aquele fato poderá distorcer a materialidade das demonstrações contábeis verificadas. Nesse sentido, o autor aponta que a materialidade na auditoria é evidenciada, sobretudo, pelos seus valores envolvidos.

Sob a ótica do Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra) a materialidade também se relaciona, basicamente, a valores e cifras envolvidas em determinada atividade. Não obstante, a entidade entende que o auditor deve avaliar também a importância relativa que determinada atividade considerada material em termos quantitativos possui no contexto da fiscalização.

Por sua vez, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução 1.213/2009, entende que a determinação da materialidade pelo auditor é uma questão de julgamento profissional e é afetada pela sua percepção sobre as necessidades de informações financeiras dos usuários das demonstrações contábeis.

Nesse sentido, o CFC aponta que maior será a materialidade quanto maiores forem os valores monetários envolvidos. Não obstante, a materialidade deve ser vista sempre em termos relativos. Assim, a título de exemplo, o Conselho Federal destaca que valores de dotações orçamentárias de determinada instituição que, individualmente, mostram-se

significativos, se forem analisados dentro de um contexto do orçamento global do governo podem não apresentar grande expressão.

Na prática, é necessário que o auditor considere os aspectos de relevância e materialidade quando determinar a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria, e quando for realizado o planejamento global de ações de fiscalização, a exemplo das auditorias promovidas pelo TCU. Por certo, esses aspectos devem acompanhar sempre o julgamento realizado pelo auditor, uma vez que podem direcionar os esforços para áreas, temas, órgãos ou entidades que se mostrem mais importantes para a auditoria.

3.4. Risco de Auditoria

Um dos aspectos mais importantes a serem considerados no contexto de um planejamento de auditoria se refere ao risco. Segundo as NBC TA 200, risco de auditoria é a probabilidade de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante.

Para Liotto (2004), risco de auditoria é qualquer evento capaz de atrapalhar ou impedir que o objetivo de auditoria, de dar um informe fiel acerca da confrontação entre critério e situação encontrada, seja alcançado.

Conforme destaca o autor, o risco de auditoria é composto pelo risco inerente, de controle e de detecção. O risco inerente é aquele relacionado ao próprio negócio, isto é, que nasce com as atividades desenvolvidas pela própria entidade e se mantém o mesmo caso não existam controles internos para mitigá-lo. Por sua vez, o risco de controle se relaciona com a possibilidade de que falhas do sistema de controle interno não detectem erros relevantes, e o risco de detecção relaciona-se ao próprio trabalho do auditor, isto é, à possibilidade de que suas ações não detectem erros, omissões ou irregularidades existentes.

No entender de José Hernandez Perez Junior (2010) o risco inerente, também conhecido com risco implícito, é a percepção da possibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes mesmo antes de se conhecer e avaliar a eficácia do sistema de controles da empresa. Nesse sentido, a exemplo da conceituação de Liotto, Perez Junior defende que o risco inerente é aquele que decorre da própria natureza da operação, independentemente da existência de controle na instituição.

Em relação ao risco de controle, Perez Junior afirma que é a probabilidade de não haver um bom sistema de controles internos que previna ou detecte, em tempo hábil, erros ou irregularidades relevantes. Por seu turno, Liotto afirma que tal espécie de risco nunca pode ser considerada nula, uma vez que os controles internos não conseguem fornecer, por melhor que sejam, confiança total na detecção e correção de erros, omissões e irregularidades.

Segundo o autor:

(...) tanto o risco inerente quanto o risco de controle são independentes da ação do auditor em uma dada auditoria. É claro que a ação do auditor mediante recomendações, (...) pode alterar a forma como os riscos inerentes são tratados na entidade, assim como melhorar os controles internos, visando a diminuir os riscos associados. No entanto, quando se considera o planejamento de uma auditoria específica, a ação do auditor refere-se, somente, a melhorar o nível de avaliação que ele pode fazer dos citados riscos.

Por sua vez, as NBC TA 200 conceituam risco de controle como sendo:

(...) uma função da eficácia do desenho, implementação e manutenção do controle interno pela administração no tratamento dos riscos identificados que ameaçam o cumprimento dos objetivos da entidade relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis da entidade. Contudo, o controle interno, independentemente da qualidade do seu desenho e operação, pode reduzir, mas não eliminar, os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, por causa das limitações inerentes ao controle interno. Essas limitações incluem, por exemplo, a possibilidade de erros ou equívocos humanos, ou de controles contornados por conluio ou burla inapropriada da administração. Portanto, algum risco de controle sempre existe.

No que se refere ao risco de detecção, as NBC TA 200 estabelecem que é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.

Por sua vez, Melo Vinagre (2004) afirma que o risco de detecção é a possibilidade de que o resultado da execução dos procedimentos da auditoria enganosamente induza o auditor a concluir pela inexistência de erro ou irregularidade relevante em decorrência de não ter examinado toda a evidência disponível, ou da possível ineficiência do próprio procedimento de auditoria que, embora bem aplicado, foi incapaz de detectar certo tipo de erro.

Segundo a autora, o risco inerente e o risco de controle diferem do risco de detecção por existirem independentemente da auditoria, ao passo que o último é função dos procedimentos selecionados pelo auditor, que podem ser modificados por sua vontade. Nesse sentido, Melo Vinagre afirma que o risco de detecção deve manter relação inversa aos riscos inerente e de controle, ou seja, quanto menores estes, maior o patamar do risco de detecção

que poderá ser aceito. Contrariamente, quanto maiores os riscos inerentes e de controle, menor o nível de detecção a ser aceito.

Cabe observar que a adequada avaliação dos riscos de auditoria definirá a profundidade e a natureza das atividades de investigação, uma vez que, quanto maiores os riscos existentes, em maior quantidade serão os procedimentos específicos necessários para minimizá-los. Nesse sentido, um adequado planejamento de auditoria passa obrigatoriamente pela avaliação dos riscos envolvidos na fiscalização.

No contexto das fiscalizações a cargo do TCU, é inerente o risco de que o órgão audite temas, programas ou entidades que, no contexto da estrutura da administração pública federal, não possuam relevância que justifique a alocação dos recursos da Corte de Contas em determinada ação fiscalizatória. Assim, quanto mais planejada for a ação do TCU, mais reduzido será o risco de se auditar algo considerado não relevante.

Por sua vez, o risco de controle será minimizado caso as unidades do TCU façam amplo uso de procedimentos técnicos para a seleção de suas auditorias e definição do escopo dos seus trabalhos. Um bom ambiente de controle, permeado pela cultura da adoção da análise de riscos previamente ao início da execução de trabalhos de fiscalização pode vir a reduzir o risco de não se detectar erros ou irregularidades significativas.

Diante dessas considerações, entende-se que o risco, assim como a materialidade e a relevância, são aspectos que devem ser considerados, tanto na condução de um trabalho pontual de auditoria, quanto no planejamento global de ações de fiscalização de um órgão, a exemplo do TCU.

3.5. Controle Interno

O controle interno é, sem dúvida, um dos aspectos mais importantes que o auditor deve avaliar no momento em que planeja uma ação fiscalizatória. O profundo conhecimento do ambiente de controle de uma entidade e de seus controles internos reflete diretamente na natureza e na profundidade dos procedimentos a serem adotados durante os trabalhos de campo.

Acerca da definição da expressão controle, a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), por meio da NBR 31.000:2009, estabelece que esse aspecto abrange os processos, políticas, dispositivos, práticas ou outras ações adotadas por uma entidade que

visam modificar a expectativa do alcance dos seus objetivos. Não obstante, para a ABNT, é importante que se entenda que os controles nem sempre conseguem exercer o efeito de modificação pretendido ou presumido por uma organização.

Por sua vez, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), por meio da publicação *Internal Control – Integrated Framework*, define controle interno como sendo um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos da organização.

Para a Intosai, por sua vez, controle interno é:

(...) é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de *accountability*;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

No entender da Intosai, o controle interno é um processo integrado e dinâmico que se adapta continuamente às mudanças enfrentadas pela organização. A direção e o corpo de funcionários, de todos os níveis, devem estar envolvidos nesse processo, para enfrentar os riscos e oferecer razoável segurança do alcance da missão institucional e dos objetivos gerais.

Nesse sentido, o controle não é um fato ou circunstância, mas uma série de ações e posturas que permeiam as atividades da entidade. Essas ações se dão em todas as operações da organização, de modo amplo e contínuo. São ações inerentes, por exemplo, à maneira pela qual a gerência administra a organização.

Ainda segundo a Intosai, o controle interno difere-se da perspectiva daqueles que o enxergam como uma atividade adicional da entidade ou como uma obrigação necessária. Nessa linha, defende que o sistema de controle interno deve ser interligado às atividades da entidade, sendo mais efetivo quando concebido dentro da sua estrutura organizacional, isto é, quando é parte integrante da essência da organização.

Desse modo, tende a ser eficiente o controle interno que se caracteriza por ser estruturado internamente e não sobreposto às atividades de uma entidade. O controle interno, ao ser estruturado internamente, torna-se parte integrante dos processos gerenciais de planejamento, execução e monitoramento.

Para as NBC TA 315, que tratam sobre a identificação e avaliação, na auditoria, de riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, o controle interno é definido como:

(...) o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis da governança, administração e outros funcionários para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos de uma entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. O termo “controles” refere-se a quaisquer aspectos de um ou mais dos componentes do controle interno.

Segundo a norma do CFC, o controle interno é, portanto, planejado, implementado e mantido para enfrentar riscos de negócio identificados que ameacem o cumprimento de qualquer um dos objetivos de determinada entidade. A maneira como o controle interno é planejado, implementado e mantido deve variar conforme o tamanho e a complexidade da entidade.

Não obstante tais aspectos, as NBC TA 315 consideram que o controle interno, independente de sua efetividade, pode fornecer a uma entidade apenas segurança razoável quanto ao cumprimento dos seus objetivos. Essa relativa segurança, segundo as citadas normas, pode ser afetada por rupturas como o erro humano e o conluio.

Acerca desse aspecto, a Intosai entende que as pessoas nem sempre compreendem, comunicam e atuam de modo consistente. Cada indivíduo tende a trazer para o seu local de trabalho uma história pessoal e habilidades técnicas próprias, possuindo necessidades e prioridades distintas. Essas realidades afetam e são afetadas pelo controle interno.

Para o CFC, por sua vez, o sistema de controle interno de uma entidade contém elementos manuais e, muitas vezes, contém também elementos automatizados. As características dos elementos manuais ou automatizados são relevantes para a avaliação de riscos pelo auditor e servem para o estabelecimento adicional de procedimentos de auditoria.

Os controles em um sistema manual podem incluir procedimentos como aprovação e revisão de transações, e conciliações e acompanhamento dos itens de conciliação. Já os controles automáticos são representados principalmente pelos sistemas de tecnologias da informação. Em geral, os elementos manuais do controle interno tendem a ser menos confiáveis do que os elementos automatizados porque podem ser mais facilmente contornados, ignorados ou transgredidos, além de serem mais propensos a erros e enganos simples.

Ainda segundo o Conselho Federal, um dos componentes do controle interno é o chamado ambiente de controle, aspecto composto pelas funções de governança e administração e as atitudes, consciência e ações dos responsáveis pela governança e administração da entidade.

Sobre esse tema, a Intosai, entende que o ambiente de controle é a base de todo o sistema de controle interno de uma entidade, uma vez que fornece o conjunto de regras e a estrutura, além do clima que influencia na qualidade do controle interno em seu conjunto. O ambiente de controle exerce uma influência geral na forma pela qual se estabelecem as estratégias e os objetivos, e na maneira pela qual os procedimentos de controle são estruturados.

Segundo as NBC TA 315, o ambiente de controle estabelece o tom de uma organização, influenciando a consciência de controle de suas pessoas. Nesse sentido, uma entidade que investe em políticas e boas práticas de recursos humanos, a exemplo de orientação, treinamento, avaliação, promoção, remuneração e ações corretivas de seu pessoal, tende a melhorar seu ambiente de controle.

Ainda conforme as normas do CFC, um ambiente de controle satisfatório tende a reduzir o risco de fraude numa entidade, não sendo, todavia, um impedimento absoluto para a sua ocorrência. Inversamente, deficiências no ambiente de controle podem prejudicar a eficácia dos controles, especialmente no que se refere à fraude.

Por último, para as NBC TA 330, que tratam sobre a resposta do auditor aos riscos avaliados de uma entidade, o ambiente de controle influencia a natureza, época e extensão dos procedimentos operacionais do auditor, sendo que uma distorção relevante detectada pelos procedimentos de auditoria é um forte indicador da existência de deficiência significativa no controle interno de uma entidade.

Diante desses posicionamentos, torna-se recomendável ao auditor, durante o planejamento da auditoria, avaliar de maneira criteriosa o sistema de controle interno da entidade auditada. Tal princípio aplica-se também ao TCU quando do planejamento global de suas fiscalizações.

Nesse sentido, é recomendável o levantamento prévio de aspectos relacionados à filosofia e estilo de direção da alta administração, bem como a estrutura organizacional e de governança institucional da auditada. Entende-se também recomendável verificar se a

instituição adota processo sistemático de gestão e desenvolvimento de competências, além de adotar medidas disciplinares como resposta às ações indevidas ou desvios de procedimento.

Cabe destacar ainda a necessidade de se verificar se há, por parte da auditada, a definição formal de política de gestão de riscos, de procedimentos relacionados à segurança da informação, bem como de salvaguarda de ativos, recursos e registros vulneráveis. A entidade que demonstrar fragilidades em relação a algum desses aspectos, certamente é um possível alvo de fiscalização futura.

3.6. Avaliação de Riscos

De acordo com as NBC TA 315, a avaliação de riscos envolve procedimentos de auditoria aplicados para a obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o controle interno, no intuito de se identificar e avaliar os riscos de distorção relevantes, independentemente se causados por fraude ou por erro, nas demonstrações contábeis e nas afirmações da administração da entidade.

Apesar de focada na auditoria de demonstrações contábeis, a citada norma e a respectiva definição sobre avaliação de riscos contribuem de modo significativo na conceituação acerca dessa importante atividade da auditoria, razão pela qual parte de seus dispositivos e conceitos pode ser aplicada em fiscalizações de outras naturezas.

De fato, para essa norma do CFC, a avaliação de riscos envolve uma série de procedimentos aplicáveis a qualquer tipo de auditoria, a exemplo do levantamento acerca da natureza da entidade auditada, suas operações e os fatores externos que podem vir a influenciar a atividade desempenhada.

No caso das entidades do setor público, a NBC TA 315 vai além e afirma que leis e regulamentos também podem afetar as operações de uma entidade, razão pela qual devem ser compreendidos e estudados quando avaliados os riscos relacionados às atividades e programas por ela geridos.

As normas do Conselho Federal estabelecem também que a avaliação de riscos deve envolver, por parte do auditor, a obtenção de entendimento acerca dos controles internos da entidade, sua natureza e extensão. Para o CFC, a avaliação sobre o controle interno da entidade é importante uma vez que permitirá saber o nível em que a entidade está exposta a

riscos que ameacem a efetividade e a eficiência das suas operações, bem como sua conformidade com leis e regulamentos.

Cabe destacar que o entendimento acerca do controle interno inclui também a obtenção de informações sobre o ambiente de controle da entidade. Conforme destacado em tópico específico, o ambiente de controle estabelece o tom de uma organização, influenciando a consciência de controle de seus funcionários. Nesse sentido, a existência de um ambiente de controle satisfatório pode ser um fator positivo quando o auditor avalia os riscos relacionados a uma entidade.

Ainda segundo o CFC, ao longo de todo o processo de obtenção do entendimento do negócio da entidade, seus controles internos e seu ambiente de controle, o auditor deve identificar os riscos relacionados à atividade desempenhada pela entidade e avaliar a sua relevância e probabilidade de acontecimento.

Cabe destacar que uma das principais contribuições que a avaliação de riscos traz para a auditoria é o auxílio na determinação da extensão dos trabalhos e procedimentos de verificação. Além disso, a avaliação de riscos também pode ser aplicada para outras atividades como a escolha de temas para fiscalizações futuras. Esse aspecto é defendido por Vieira (2005), em artigo apresentado na edição número 103 da Revista do Tribunal de Contas da União.

Naquela publicação, Vieira afirma que uma análise de riscos pode servir para identificar os possíveis eventos que podem influenciar o atingimento dos objetivos de uma organização, podendo compreender a estimativa da probabilidade de ocorrência do evento e seu impacto potencial na consecução dos alvos organizacionais.

Para o autor, à semelhança do CFC, a avaliação de riscos se inicia com a identificação dos objetivos da entidade e das responsabilidades gerenciais. Nesse sentido, com base em pesquisa na legislação vigente, no estatuto, no planejamento estratégico, nas entrevistas com os dirigentes e em outras fontes de informação relevantes, o auditor deve identificar os principais objetivos da entidade e os principais resultados a serem alcançados.

Partindo-se desse procedimento, Vieira destaca que o auditor deve concentrar esforços na identificação das áreas que são mais relevantes para os objetivos da entidade, abstendo-se de selecionar aquelas as quais o auditor entende serem as mais problemáticas.

No entender do autor, a avaliação de riscos também perpassa pela identificação dos fatores externos, desafios e oportunidades que podem afetar o alcance dos objetivos da auditada. Nesse sentido, destaca que o auditor deve focar seus esforços para identificar eventos que, mesmo detendo potencial para afetar as atividades da entidade, não estão sob o seu controle direto, a exemplo de políticas de governo e inovações tecnológicas.

Para Vieira, a avaliação de riscos deve também identificar as principais áreas ou processos internos da entidade que são mais relevantes para a consecução dos seus objetivos, bem como avaliar a qualidade dos controles gerenciais em relação a esses setores. Segundo o autor, a existência de controles eficientes é fator essencial para o gerenciamento dos riscos, com a consequente redução do nível de exposição ao risco da entidade. Ao se avaliar os principais controles gerenciais avalia-se, na verdade, a capacidade dos dirigentes da empresa em monitorar e gerenciar os riscos.

Ainda segundo Vieira, os principais indicadores de riscos de uma área ou processo estão relacionados à sua relevância em relação aos objetivos da entidade, a inexistência de processos ou sistemas que permitam à gerência acompanhar o andamento de atividades relevantes para os objetivos, a potenciais falhas ou fragilidades nos controles, a dificuldade de responder tempestivamente aos fatores externos e a incidência de falhas apontadas em trabalhos anteriores de auditoria.

Esse enfoque sobre a avaliação de risco visando à identificação de temas de auditoria é prática que vem sendo adotada em alguns órgãos e entidades governamentais desde a década passada.

A Controladoria Geral da Prefeitura do Município do Rio de Janeiro, por exemplo, publicou em 2004 o manual Planejamento Estratégico em Auditoria – Auditoria Baseada em Risco, que adota a técnica da avaliação de riscos para direcionar os esforços de auditoria do órgão.

A exemplo de Vieira, a Controladoria Geral da Prefeitura do Município do Rio de Janeiro também estabelece procedimentos que devem ser seguidos pelos auditores na identificação dos riscos e, conseqüentemente, das áreas de maior relevância para a realização de auditorias. Para o órgão, a avaliação de risco visa auxiliar na definição das auditorias prioritárias, por meio de análise conjugada e comparativa dos fatores de risco relacionados às operações dos órgãos e entidades. Ademais, o uso dessa técnica possibilita planejar de modo adequado os trabalhos de fiscalização, focando os esforços em áreas prioritárias e relevantes.

Diante disso, a Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro destacou a necessidade de se realizar uma análise estratégica da organização a ser auditada, no intuito de se identificar seus objetivos, valores, fatores críticos de sucesso, clientes, fornecedores, processos de trabalho e fontes de informação. Tal procedimento é semelhante ao defendido por Vieira.

Após essa etapa, a Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro destaca a necessidade de se identificar os pontos fortes e fracos, bem como as ameaças e oportunidades existentes sobre o negócio da auditada. Deve o auditor, também, identificar os principais controles existentes na entidade para se mitigar possíveis ameaças ao atingimento dos objetivos, identificando os riscos de maior impacto e a probabilidade de acontecimento.

Na mesma publicação, a Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro apresenta plano estratégico de auditoria, baseado na elaboração de matriz de risco, que permite selecionar as prioridades de auditoria de acordo com a criticidade de seus riscos. Nesse sentido, sugere a adoção de pontuação correspondente ao risco de cada sistema ou atividade analisada, de forma ordenada, obtida a partir da avaliação de itens e fatores de risco pré-estabelecidos. A cada item é atribuída pontuação cuja soma representa a importância do fator. Os fatores somados, por sua vez, representam a avaliação relativa ao risco da entidade.

Segundo o órgão, os fatores de risco devem ser comuns às entidades que serão analisadas, de forma a permitir a comparabilidade entre elas. No caso da Controladoria Geral, os fatores de risco para as auditorias foram selecionados considerando os aspectos de materialidade e vulnerabilidade, a exemplo do orçamento autorizado para a unidade jurisdicionada, o saldo na conta contratos e o impacto das atividades da entidade junto ao cidadão, dentre outros. Para o órgão, cada fator de risco representa um impacto negativo específico, podendo traduzir um potencial de perda para a administração pública municipal.

O Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF), por sua vez, também desenvolveu metodologia baseada na avaliação de riscos, de forma a permitir uma melhor orientação das suas ações fiscalizadoras, tendo por base a mensuração, sistematizada, do grau de risco que cada unidade jurisdicionada apresenta perante o contexto da administração pública distrital.

Por meio da publicação Matriz de Risco – Uma Metodologia para Avaliação do Risco de Auditoria, o TCDF define metodologia constituída por um conjunto de variáveis que representam situações de risco passíveis de mensuração nas suas unidades jurisdicionadas. Cada variável estabelecida pelo Tribunal apresenta um elenco de pontuação correspondente

ao *status* encontrado na auditada, sendo essa pontuação tanto maior quanto maior for o risco envolvido.

Segundo o TCDF:

Essas variáveis, que podem ser as mais diversas de acordo com a clientela ou objetivo do órgão/empresa de controle/auditoria, quando mensuradas e vistas de forma sistêmica, permitirão a identificação das entidades mais susceptíveis a risco ou dos pontos importantes a serem auditados.

O risco apontado pela referida Matriz representa o potencial de perda oriundo da probabilidade de ocorrência de erro, irregularidade, ineficiência, ineficácia, gestão antieconômica, ilegalidade, materialmente significativos no contexto em que a Matriz é utilizada.

A Matriz é que estimará, num contexto global ou unitário, o grau de risco envolvido e viabilizará a adequada priorização dos procedimentos de auditoria.

Dentre as variáveis escolhidas pelo TCDF para compor o modelo de matriz de risco a ser utilizado na avaliação de suas unidades jurisdicionadas, destacam-se a materialidade, representada pelo maior valor dentre os totais do ativo, despesa ou receita, de cada unidade jurisdicionada (UJ) referentes ao exercício imediatamente anterior. Segundo o órgão, tal variável procura mostrar que o risco de auditoria varia na razão direta do volume de recursos administrados pela UJ.

O TCDF estabelece, também, que a variável relevância deve ser representada pela importância do jurisdicionado sob o ponto de vista do interesse público, decorrente de sua área de atuação (social, ambiental, segurança pública, planejamento da ação governamental, dentre outras). Segundo o órgão, por meio desse critério procura-se enfatizar a importância de se auditar as atividades que mais influenciem no destino da sociedade e, assim, atuar em áreas prioritárias.

Por seu turno, o Tribunal de Contas da União (TCU), a exemplo dos órgãos anteriormente citados, também utiliza metodologia de análise de risco para escolha de órgãos e entidades que serão auditados, e para definição do que auditar (objeto de auditoria) dentro das UJs.

Para a escolha dos órgãos, o TCU, por meio da Portaria Segecex 7/2010, aprovou diretrizes para a seleção de unidades jurisdicionadas que terão processo de contas ordinárias constituído para fins de julgamento em cada exercício. Apesar de se destinar a essa finalidade, entende-se que o procedimento estabelecido também pode ser aplicado, no que couber, à seleção de entidades para a realização de auditorias.

No citado normativo, o TCU estabelece modelo de matriz de riscos que utiliza critérios para seleção de unidades jurisdicionadas com base em critérios de relevância, materialidade e risco. Cada um desses critérios é composto por um ou mais critérios de avaliação, denominados fatores de risco, que são pontuados de modo a priorizar as UJs com maior significância estratégica (relevância), materialidade dos valores sujeitos a riscos e maiores vulnerabilidades nos seus processos de governança, gestão de riscos e controles internos.

Segundo a Portaria Segecex 7/2010, o critério de significância estratégica é:

(...) composto por fatores que procuram evidenciar a importância estratégica da UJ em função da sua participação em ações prioritárias de governo, do impacto de suas atividades na comunidade em que se insere, da essencialidade do serviço prestado e do relacionamento com o cidadão. Procura capturar as dimensões da importância social ou econômica das ações desenvolvidas pela UJ, tanto para a administração pública federal como para a sociedade, em razão das funções, programas, projetos e atividades sob a responsabilidade de seus gestores, assim como dos bens que produzem e dos serviços que prestam à população (...).

Por sua vez, o critério de materialidade é:

(...) composto por fatores que procuram evidenciar a representatividade dos valores sujeitos a riscos, em termos orçamentários, financeiros e patrimoniais colocados à disposição dos gestores e/ou do volume de bens e valores efetivamente geridos, isto é, dos ativos públicos colocados sob a gestão dos responsáveis pela UJ (...).

Por último, o critério de vulnerabilidade adotado pelo TCU é composto por fatores que procuram identificar pontos críticos em relação ao alcance da missão e dos objetivos da UJ, ao seu desempenho, à informação e comunicação, a conformidade dos atos de sua gestão e à proteção de seus ativos.

Em relação à utilização da análise de risco para identificação de temas e áreas dentro das unidades jurisdicionadas para fins de realização de auditoria, o TCU publicou a Portaria Segecex 15/2011, que disciplina a realização de levantamentos nas suas UJs.

Entre outros aspectos, o citado normativo define procedimentos de planejamento e execução de levantamentos para fins de se conhecer a organização e o funcionamento de órgãos e entidades da administração pública federal, bem como identificar objetos e instrumentos de fiscalização e avaliar a viabilidade da realização de fiscalizações futuras.

A técnica para avaliação de riscos adotada pelo TCU é semelhante aos exemplos citados anteriormente e se inicia pelo levantamento de informações sobre a missão, o negócio,

os objetivos institucionais e os principais resultados a serem alcançados pela entidade auditada.

Além disso, a Portaria Segecex 15/2011 destaca também a necessidade de se fazer um levantamento sobre o ambiente interno e as principais atividades de controle existentes na entidade. Para tanto, deverão ser verificados aspectos relacionados à estrutura organizacional e de governança institucional, bem como à competência profissional e políticas de recursos humanos.

Os procedimentos para avaliação de risco também incluem o detalhamento dos principais processos organizacionais e os respectivos pontos fortes e fracos, ameaças e oportunidades associados ao processo.

Por último, com base no conjunto de informações e conhecimentos adquiridos sobre o órgão ou entidade e seus principais processos, devem ser apontados os riscos e eventos que possam impedir ou dificultar o alcance dos objetivos de cada processo, estimando qualitativamente, suas conseqüências e probabilidades. Além disso, devem ser apontadas pelo responsável pela análise, sugestões de ações de controle para fins de verificação de possíveis irregularidades, bem como para mitigação ou eliminação dos riscos detectados.

Conforme o exposto, a avaliação de riscos pode trazer importantes benefícios para a auditoria, uma vez que é capaz de ampliar o conhecimento do auditor acerca do funcionamento de uma determinada entidade, bem como os riscos relacionados às suas atividades. Além disso, se aplicada a um conjunto de órgãos e entidades, serve como ferramenta capaz de direcionar os esforços de auditoria para unidades cuja relevância e vulnerabilidade se mostraram mais sensíveis.

4. Desenvolvimento

4.1. Seleção de unidades jurisdicionadas

Diante da necessidade de selecionar de modo tecnicamente consistente as unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão processo de contas ordinárias constituído para fins de julgamento, a Secretaria Geral de Controle Externo do Tribunal de Contas da União (Segecex/TCU) publicou a Portaria Segecex 7/2010, a qual estabelece metodologia para documentar e justificar a seleção realizada.

Segundo o citado normativo, a aplicação da metodologia deve ser realizada anualmente pelas unidades técnicas do TCU e se baseia em critérios de relevância, materialidade e risco indicados no artigo 1º, incisos V a VII, da IN TCU 63/2010, que estabelece normas de organização e apresentação de relatórios de gestão que constituirão os processos de contas da administração pública federal.

Não obstante os referidos normativos estarem voltados para a análise e julgamento das contas de órgãos e entidades pertencentes à União, a Portaria Segecex 15/2011, que trata sobre a realização de levantamentos no âmbito do TCU, ampliou o escopo de aplicação da metodologia estabelecida pela Portaria Segecex 7/2010, de modo que seus dispositivos também poderão ser usados na realização de ações de controle de natureza diversa. Assim estabelece o citado normativo:

4. Anualmente, no momento em que a unidade técnica proceder à seleção de unidades jurisdicionadas que terão processo de contas ordinário constituído para fins de julgamento, deve ser avaliada a necessidade e a oportunidade de realização de levantamento (...).

4.1. Critérios de significância estratégica, materialidade e vulnerabilidade devem ser utilizados para definir a oportunidade e a periodicidade de levantamentos em uma determinada unidade jurisdicionada.

Cabe destacar que os levantamentos são ações de controle efetuadas pelo TCU no intuito de conhecer com mais detalhes a organização e o funcionamento de órgãos e entidades da administração pública federal, com o objetivo de identificar carências de atuação em relação a algum tema auditável, bem como potenciais áreas de fiscalização.

Desse modo, enquanto a Portaria Segecex 7/2010 é aplicada num primeiro momento e visa hierarquizar unidades jurisdicionadas (UJs) ao TCU segundo critérios de relevância, materialidade e vulnerabilidade, a Portaria Segecex 15/2011 é aplicada num momento

posterior e busca a obtenção de conhecimento acerca das UJs selecionadas e a identificação de potenciais áreas e temas para a realização de auditorias e fiscalizações futuras.

Conforme já destacado, a metodologia estabelecida pela Portaria Segecex 7/2010 utiliza os critérios relevância, materialidade e risco para hierarquizar as unidades jurisdicionadas ao TCU.

Esses critérios, por sua vez, são compostos por fatores de risco, que são pontuados de modo a priorizar as unidades jurisdicionadas com maior significância estratégica (relevância), materialidade dos valores sujeitos a riscos e maiores vulnerabilidades nos seus processos de governança, gestão de riscos e controles internos. Cabe destacar que os fatores de risco devem ser comuns a todas as UJs que serão avaliadas, de modo a permitir a comparabilidade entre elas.

Para a Portaria Segecex 7/2010, o critério relevância é composto por fatores que procuram evidenciar a importância estratégica da UJ em função da sua participação em ações prioritárias de governo, do impacto de suas atividades na comunidade em que se insere, da essencialidade do serviço prestado e do relacionamento com o cidadão.

Por sua vez, o critério materialidade é composto por fatores que procuram evidenciar a representatividade dos valores sujeitos a riscos, em termos orçamentários, financeiros e patrimoniais colocados à disposição dos gestores, bem como o volume de bens e valores efetivamente geridos, isto é, os ativos públicos colocados sob a gestão dos responsáveis pela unidade jurisdicionada.

Já o critério vulnerabilidade é composto por fatores que procuram identificar pontos críticos em relação ao alcance da missão e dos objetivos da UJ, ao seu desempenho, à informação e comunicação, à conformidade dos atos de sua gestão e à proteção de seus ativos. A aplicação desse critério na avaliação procura identificar a criticidade da exposição da UJ a riscos em função de vulnerabilidades decorrentes de falhas em sua estrutura organizacional ou de inexistência, ineficácia ou deficiências em seus processos de governança, gestão de riscos e controles internos.

Os fatores que compõem esses três critérios serão identificados e detalhados adiante, sendo que todos possuem os atributos (a) objetivo, que explica o quê o fator procura identificar; (b) riscos associados, que identifica os riscos aos quais o objeto de valoração está sujeito; (c) informações requeridas, que aponta quais informações são necessárias à valoração

do fator; (d) fontes de informação, que indica onde são obtidos os dados requeridos; e (e) modelo de avaliação, que informa a operação lógica ou matemática utilizada para a valoração do fator.

A tabela a seguir apresenta os critérios e seus respectivos fatores de risco e atributos estabelecidos pela Portaria Segecex 7/2010:

Crítérios de seleção	Fatores de risco	Atributos
Relevância estratégica	Responsabilidade por ações prioritárias de governo	- Objetivo - Riscos associados
	Áreas e temas de interesse do Congresso Nacional	
	Impacto social e/ou econômico das atividades da UJ	
	Atividades e ações que tenham relação com TMS do plano de controle externo do TCU	
Materialidade	Despesas e investimentos realizados	- Informações requeridas
Vulnerabilidade	Ameaças do ambiente externo	- Fontes de informação - Modelo de avaliação
	Fraquezas e complexidade do ambiente interno	
	Histórico de contas julgadas irregulares	
	Obras e serviços com indícios de irregularidades graves	
	Denúncias na mídia	

4.1.1. Crítério da relevância estratégica

Conforme já destacado, esse critério busca avaliar a importância estratégica da UJ em função da sua participação em ações prioritárias de governo, do impacto de suas atividades na comunidade em que se insere, da essencialidade do serviço prestado e do relacionamento com o cidadão.

Esse critério também busca avaliar as dimensões da importância social ou econômica das ações desenvolvidas pela UJ para a administração pública federal e a sociedade, em razão das funções e atividades, dos programas e projetos sob a responsabilidade de seus gestores, assim como dos bens que produzem e dos serviços que prestam à população.

O fator acerca da responsabilidade por ações prioritárias de governo compõe este critério e o seu objetivo é avaliar a importância da UJ em função de sua responsabilidade quanto à consecução de ações prioritárias de governo. Quanto maior a participação da UJ em ações prioritárias, maior será a sua importância estratégica e, portanto, maior o risco a que estará sujeita. Segundo a Portaria Segecex 7/2010, havendo insucesso na implantação de

ações pela UJ, mais difícil será o alcance de objetivos prioritários estabelecidos pelo poder público.

A quantidade de ações prioritárias de governo sob a responsabilidade da UJ refletirá na sua relevância perante a administração pública. Para a identificação das ações, o TCU sugere a consulta ao anexo da LDO do exercício das contas, do qual constem as ações prioritárias do governo.

Outro fator que compõe o critério relevância se refere às áreas e temas de interesse do Congresso Nacional. Segundo a Portaria 7/2010, o objetivo desse fator é avaliar a importância da UJ em função do interesse do Congresso Nacional (CN) por suas atividades, programas e ações, manifestado pela instauração de Comissões Parlamentares de Inquérito (CPIs) encerradas, em curso ou propostas e por solicitações do CN autuadas no Tribunal.

Para a mensuração desse fator, é necessário que se levante informações sobre o número de CPIs encerradas, em curso ou propostas no CN, no Senado ou na Câmara dos Deputados, bem como de solicitações do Congresso Nacional autuadas no Tribunal, no ano anterior até a data da elaboração do processo de seleção e hierarquização da UJ.

Segundo o TCU, quanto maior o interesse do CN, maior o risco da unidade jurisdicionada, uma vez que a instauração de CPIs vincula-se, sobretudo, à má gestão de recursos públicos, bem como a prática de irregularidades que impactam negativamente na gestão e no alcance dos objetivos institucionais da UJ.

Em relação ao critério sobre o impacto social e econômico das atividades da UJ, a Portaria Segecex 7/2010 destaca que o seu objetivo é avaliar a importância da unidade sob o enfoque da essencialidade e do impacto que sua atividade-fim tem na consecução de políticas públicas, no atendimento do interesse público e no cidadão. Para o TCU, quanto maior a participação da UJ na consecução de políticas e serviços públicos essenciais, maior o impacto social e econômico de suas atividades.

Para avaliar esse fator, é necessário verificar se a UJ executa, ou não, atividade prevista no artigo 6º da CF/88, que trata sobre os direitos sociais dos cidadãos. Além disso, é necessário verificar se a UJ executa atividades relacionadas à arrecadação tributária. Deve ser verificado, ainda, se a unidade tem poder de regulação, isto é, se possui capacidade regulatória, decisória, judicante, sancionatória, fiscalizatória ou poder de polícia, bem como se executa, ou não, atividades de atendimento direto ao público.

O quarto e último fator que compõe o critério materialidade se refere às unidades jurisdicionadas cujas atividades e ações tenham relação com os temas de maior significância (TMS) do plano de controle externo do TCU.

Conforme a Resolução TCU 185/2005, os TMS são assuntos que nortearão as fiscalizações a serem realizadas pelo Tribunal, sendo identificados em função de fatores de risco, oportunidade, materialidade e relevância, e devendo estar em consonância com o plano de diretrizes do Tribunal. A título de exemplo, os temas relacionados à Copa do Mundo de 2014 e ao Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) figuraram na lista de TMS do TCU relativa ao exercício de 2011.

Cabe destacar que o Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF), na publicação Matriz de Risco – Uma Metodologia para Avaliação do Risco de Auditoria, adota, a exemplo do TCU, o critério relevância para hierarquização e seleção de unidades jurisdicionadas passíveis da realização de fiscalizações.

De modo semelhante à Portaria Segecex 7/2010, a publicação da Corte de Contas Distrital cria mecanismo que mensura a importância das suas UJs segundo o interesse público decorrente de sua área de atuação. Nesse sentido, o TCDF destaca que as áreas social, ambiental, de segurança pública e de planejamento da ação governamental, dentre outras, são consideradas prioritárias, sendo que a sua essencialidade pode ser identificada também pela análise do Plano Plurianual (PPA) ou por temas escolhidos pelo Tribunal.

Entende-se que a metodologia adotada pelo TCU é mais completa, uma vez que leva em consideração fatores não ponderados pelo TCDF, a exemplo do impacto social das atividades da UJ e de áreas e temas de interesse do Poder Legislativo. Cabe destacar, contudo, que a metodologia estabelecida pela Corte de Contas Distrital apresenta variável relacionada ao desempenho de entidades que exercem atividades econômicas essencialmente de interesse público, que leva em conta taxa de retorno sobre o capital investido.

No caso de empresas públicas ou sociedades de economia mista que desempenham atividades econômicas de baixo interesse público, o TCDF estabelece que o resultado econômico dessas entidades deverá ser medido e confrontado com base na variação do Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna (IGP-DI), da Fundação Getúlio Vargas, no exercício em que foram apurados os resultados.

Por sua vez, a Controladoria Geral da Prefeitura do Município do Rio de Janeiro, na publicação Planejamento Estratégico em Auditoria – Auditoria baseada em risco, adota, para fins de mensuração da relevância de suas UJs, fator relacionado à macro orientação do governo acerca de seus programas e políticas públicas. Segundo o órgão, quanto maior a participação da UJ em projetos relevantes, maior é a sua importância estratégica e, conseqüentemente, maior é o risco que representa.

A Controladoria Geral também utiliza, a exemplo do TCU, fator relacionado ao impacto da prestação dos serviços da UJ junto ao cidadão. No seu entender, o cidadão representa o segmento de clientes mais importante da administração pública, de modo que a maioria das ações desenvolvidas pelos agentes públicos deve estar voltada para atender aos interesses, anseios e necessidades da população. Além disso, quanto maior for o impacto da atuação da UJ junto ao cidadão e quanto mais essencial for o serviço prestado para a população, maior será a participação da entidade na formação da opinião do cidadão, requerendo a melhoria contínua no cumprimento de seus objetivos.

A partir desses conceitos, a Controladoria Geral aponta a necessidade de a avaliação de riscos mensurar a essencialidade do serviço verificando se as atividades da UJ atendem algum dos direitos sociais descritos na Constituição Federal, a exemplo da educação, saúde, trabalho, moradia e segurança. Esse fator é semelhante ao adotado pelo TCU na avaliação de risco de suas unidades jurisdicionadas.

A Controladoria Geral também aponta a arrecadação de tributos como uma atividade essencial, visto que a receita obtida com essa atividade permitirá que o Município do Rio de Janeiro preste os demais serviços. O órgão entende ainda que atividades como o ordenamento de trânsito, o transporte coletivo e o atendimento ao cidadão também devem ser consideradas essenciais. Além disso, a Câmara Municipal também foi considerada importante por ser um dos Poderes fundamentais para o exercício da democracia.

Destaque-se que, à exceção do ordenamento de trânsito e do transporte coletivo, as demais atividades também fazem parte daquelas consideradas essenciais pela metodologia de avaliação de risco adotada pelo Tribunal de Contas da União.

4.1.2. Critério da materialidade

Para a Portaria Segecex 7/2010, esse critério busca evidenciar a representatividade dos valores sujeitos a riscos, em termos orçamentários, financeiros e patrimoniais colocados à disposição dos gestores, bem como o volume de bens, valores efetivamente geridos e ativos públicos colocados sob a gestão dos responsáveis pela unidade jurisdicionada.

Segundo o TCU, a má gestão de recursos públicos, resultando em desperdício, perda, fraude, desvio, apropriação indevida e outras irregularidades que possam causar dano ao erário e impactar negativamente o alcance de objetivos da UJ são os riscos relacionados ao critério materialidade. Desse modo, quanto maior o volume de recursos, maior o risco a que a UJ estará sujeita.

As informações consideradas necessárias para a mensuração desse critério referem-se ao valor das despesas e investimentos realizados, das depreciações, amortizações e exaustões de bens, das despesas com pessoal e encargos sociais, bem como dos repasses legalmente fixados que não constituam despesas efetivas da UJ, a exemplo de *royalties* e dos fundos de participação dos estados e dos municípios.

Segundo o Tribunal, para se determinar o valor das despesas e investimentos realizados, deve ser considerado o valor bruto das adições ao ativo não circulante, e deduzido o valor das depreciações, amortizações e exaustões de bens, bem como o valor dos repasses legalmente fixados que não constituam despesas efetivas da UJ.

Ainda conforme o TCU, a avaliação desse critério deverá considerar menor peso para as despesas de pessoal e encargos sociais e maior destaque para as demais despesas e para os investimentos realizados. No seu entender a pontuação menor das despesas de pessoal e encargos sociais decorre do fato de que essas despesas, normalmente, independem da discricionariedade do gestor para que sejam incorridas.

Para o TCDF, o valor base de materialidade, para fins de hierarquização de UJs, será representado pelo maior valor dentre os totais do ativo, despesa ou receita referentes ao exercício imediatamente anterior. Segundo o Tribunal, os valores de receitas e despesas devem ser considerados por Unidade Gestora (UG), independentemente da gestão, excluindo-se, ainda, em ambos os casos, as transferências ocorridas entre as entidades.

De acordo com a Corte de Contas Distrital, a escolha de uma das três fontes (ativo, despesa ou receita) busca adequar o valor de materialidade ao perfil econômico, financeiro e patrimonial da cada UJ. No caso do ativo, a avaliação não deve levar em conta os valores

registrados no compensado. Já no caso das receitas e despesas, deve haver exclusão das duplas contagens resultantes das transferências intragovernamentais, bem como das transferências da União à Secretaria de Fazenda, uma vez que seu valor é gerido por outras entidades integrantes da estrutura do Governo do Distrito Federal.

Adicionalmente a esse fator, também é levado em conta pelo TCDF o lapso existente entre a última auditoria e a data de realização da avaliação de risco para hierarquização das unidades jurisdicionadas. Para a Corte de Contas do DF, quanto maior o prazo existente entre os procedimentos de fiscalização, maior será a probabilidade de ocorrerem erros e irregularidades não identificadas pelos sistemas internos de controle.

Para tanto, o valor da materialidade do jurisdicionado deve ser multiplicado pelo número de exercícios em que se deixou de auditar, de modo que a não realização de auditoria é um fator que aumenta o risco da ocorrência de impropriedades e irregularidades no âmbito da UJ.

A Controladoria Geral da Prefeitura do Município do Rio de Janeiro, por meio da publicação Planejamento Estratégico em Auditoria – Auditoria baseada em risco, também adotou o critério materialidade para hierarquização e seleção de unidades jurisdicionadas para fins da realização de trabalhos de fiscalização. Fazem parte desse critério os fatores orçamento, representado pelo volume de recursos orçamentários autorizado; e contratos, decorrente dos saldos de contratos verificados em 31 de dezembro do ano imediatamente anterior ao da avaliação de riscos.

No entender da Controladoria Geral, para a mensuração do orçamento, deve ser levado em conta dois exercícios financeiros de modo a evitar variações orçamentárias significativas de um ano para outro. Além disso, a adoção desse procedimento diminui o desconhecimento do histórico comportamental do orçamento do ano anterior, que pode conter distorção, considerando que o orçamento aprovado representa, no início do exercício, uma intenção de alocação de recursos, que pode ser alterada durante o ano por meio de créditos adicionais, cancelamentos e contingenciamentos.

De maneira semelhante à metodologia adotada pelo TCU, a Controladoria Geral também optou por segregar as despesas de pessoal das demais despesas da UJ. No entender de ambos os órgãos, as despesas de pessoal, em geral, representam gastos que independem do comando direto do ordenador para que sejam incorridas, gerando menor risco de má gestão ou desvio de recursos públicos.

No que se refere ao fator relacionado ao saldo na conta de contratos, o órgão municipal entende que a inclusão desse valor tem como objetivo dar uma visão plurianual, uma vez que os valores de contratos que serão executados no exercício já estão incluídos no fator de risco orçamento. Segundo destaca a Controladoria Geral, a maioria dos contratos firmados no âmbito da Prefeitura do Rio de Janeiro perpassa o exercício no qual são assinados, ensejando um efetivo controle da correta aplicação desses recursos, traduzidos em prestações de serviços, fornecimentos de bens, materiais e obras.

4.1.3. Critério da vulnerabilidade

Segundo a Portaria Segecex 7/2010, esse critério deve refletir os pontos críticos em relação ao alcance da missão e dos objetivos da UJ, ao desempenho, à confiabilidade das informações produzidas e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento das obrigações de *accountability*, à conformidade dos atos de gestão e à adequada proteção dos ativos públicos.

Nesse sentido, os fatores desse critério buscam evidenciar a criticidade da exposição da UJ a riscos em função de vulnerabilidades decorrentes de falhas em sua estrutura organizacional ou de inexistência, ineficácia ou deficiências em seus processos de governança, gestão de riscos e controles internos, bem como ameaças em relação ao ambiente externo.

Partindo-se do pressuposto de que existem ameaças externas que podem comprometer as atividades da unidade jurisdicionada, o TCU estabelece o contexto externo ao qual se insere a UJ como um dos fatores para a mensuração do seu grau de vulnerabilidade. Segundo o Tribunal, pode haver risco de insucesso na consecução de objetivos devido à ocorrência de eventos externos negativos.

Desse modo, a avaliação de riscos considera a edição de novas regras de funcionamento ou regulação das atividades da UJ como elemento que aumenta a sua exposição a riscos. Também pesam no contexto externo crises no setor de atuação da UJ, a exemplo de crises aéreas ou financeiras, bem como o enfrentamento, pela unidade, de acidentes ou situações catastróficas como enchentes ou blecautes.

Segundo o normativo do TCU, a complexidade e as fraquezas do ambiente interno da unidade jurisdicionada também devem ser levadas em conta na mensuração da sua

vulnerabilidade. No entendimento do Tribunal, quanto mais complexo e frágil for o ambiente interno da UJ, maior a chance de insucesso na implantação de programas e políticas públicas sob sua responsabilidade.

Nesse sentido, a mensuração desse fator deve levar em conta carências da UJ acerca do não estabelecimento de políticas e objetivos institucionais, bem como de normas para detalhar a responsabilidade de cada uma de suas áreas. Além disso, a avaliação de riscos deve verificar se estrutura organizacional da UJ é complexa, isto é, se tem muitos níveis hierárquicos, e se a sua atividade exige a atuação de profissionais com qualificação especializada ou pouco disponível no mercado de trabalho, além da utilização de sistemas específicos, complexos ou exclusivos. Em caso afirmativo, a vulnerabilidade da UJ tende a ser aumentada.

O histórico de contas julgadas irregulares é outro fator que, no entender do TCU, aumenta a probabilidade de ocorrência de fragilidades na estrutura de governança, gestão de riscos e controles internos da unidade jurisdicionada. Uma vez que o insucesso na implantação de políticas públicas e os danos ao erário causados pela prática de atos irregulares, ilegais ou ilegítimos podem ocasionar o julgamento das contas pela irregularidade, esse fator também é somado aos demais para a mensuração da vulnerabilidade da UJ.

Outro fator utilizado pelo Tribunal se refere a obras e serviços com indícios de irregularidades graves. Para a Corte de Contas, o indício pode indicar vulnerabilidade em sua estrutura de governança e de controles internos. Nesse sentido, deve ser levantado o número de obras e serviços com indícios de irregularidades graves no exercício anterior ao da realização da avaliação de riscos quando da hierarquização e seleção de UJs.

Por último, ainda sobre o critério vulnerabilidade, a metodologia do TCU também faz uso de notícias e denúncias divulgadas na mídia em relação à UJ ou a algum de seus gestores. Para o Tribunal, as denúncias devem se relacionar a práticas que possam levar ao desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos; causar danos ao erário em função de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico; ou indicar infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial.

Por sua vez, o TCDF, por meio da publicação Matriz de Risco – Uma Metodologia para Avaliação do Risco de Auditoria, também destaca a vulnerabilidade com um dos critérios que deve ser estudado na avaliação de risco das suas unidades jurisdicionadas.

Nesse sentido, a Corte de Contas Distrital leva em consideração fatores relacionados à qualificação, formação e experiência profissional dos gestores da UJ, além do seu histórico sobre o julgamento pela irregularidade de contas anuais ou especiais. Esse último fator é semelhante ao adotado pelo TCU.

Ainda sobre a metodologia do TCDF, a rotatividade da alta administração, bem como a natureza e a complexidade das atividades desenvolvidas pela UJ contribuem para o aumento do seu grau de vulnerabilidade. Ademais, alterações significativas em sua estrutura administrativa e a existência, em período não auditado, de transações complexas ou não usuais, podem vir a fragilizar as atividades da UJ e aumentar a possibilidade da ocorrência de impropriedades ou irregularidades.

De modo semelhante à metodologia do TCU, a Corte de Contas do DF também entende que o ambiente interno da UJ deve ser avaliado para a mensuração do seu grau de vulnerabilidade. Nesse sentido, fatores como a inexistência ou inadequação de normas e procedimentos nas áreas críticas, a inexistência de auditoria interna, a inadequação de plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções entre execução operacional, custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização e a falta de pessoal com adequada qualificação técnica e profissional para a execução de suas atribuições são pontos que devem ser verificados na avaliação de riscos da UJ.

Por sua vez, a Controladoria Geral da Prefeitura do Município do Rio de Janeiro adota os fatores “comprometimento dos gestores” e “tipos de certificado de auditoria” para mensurar a vulnerabilidade de suas unidades jurisdicionadas.

O primeiro fator busca medir o nível de implantação das recomendações da auditoria do Município sobre deficiências apontadas em fiscalizações pretéritas. Para o órgão de controle, o efetivo comprometimento do gestor com a correção de fatos reportados pela auditoria demonstra o seu compromisso com a melhoria da gestão. No seu entender, se uma entidade tiver muitos pontos de auditoria, mas um alto grau de implantação de recomendações, ela oferecerá um menor risco se comparada à outra entidade com menor quantidade de pontos, mas com um baixo nível de cumprimento de recomendações.

Já o fator “tipo de certificado de auditoria” busca verificar a opinião da Controladoria Geral a respeito da prestação de contas dos recursos da entidade no exercício analisado, considerando a aderência às normas, a adequação dos procedimentos de controle interno e dos demais procedimentos adotados nas operações. Para o órgão, quanto melhor for a opinião

acerca da gestão do ordenador, melhor será a classificação do desempenho da entidade para fins da classificação do risco.

4.2. Seleção de áreas e temas para auditoria

O Tribunal de Contas da União (TCU), por meio da Portaria Segecex 15/2011, disciplinou a realização de levantamentos por suas unidades técnicas, e aprovou em caráter preliminar padrões e procedimentos de avaliação de riscos a serem aplicados durante a realização dos trabalhos. Conforme já destacado, os levantamentos realizados pelo Tribunal têm por finalidade conhecer a organização e o funcionamento de órgãos e entidades da administração pública federal, no intuito de identificar objetos e instrumentos de fiscalização e avaliar a viabilidade da realização de fiscalizações futuras.

Entende-se que os procedimentos estabelecidos pela Portaria Segecex 15/2011 podem ser aplicados em complemento à metodologia para hierarquização e seleção de unidades jurisdicionadas prevista na Portaria 7/2010, uma vez permitem o detalhamento das principais atividades desempenhadas por cada UJ e a identificação de riscos relacionados aos processos de trabalho, visando a realização de futuras ações de controle direcionadas para as áreas e temas que se mostraram mais relevantes e vulneráveis.

A metodologia de avaliação de riscos desenvolvida pelo TCU por meio da Portaria Segecex 15/2011 leva em conta alguns componentes de gerenciamento de risco estabelecidos pela publicação *Internal Control – Integrated Framework, do Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO). Os componentes adotados pelo Tribunal se referem ao ambiente interno e as atividades de controle da UJ, mas a metodologia do COSO faz uso de outros seis elementos (fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta a risco, informações e comunicações e monitoramento) que não serão abordados no presente trabalho, uma vez que o TCU aplica metodologia mais simplificada de avaliação de riscos na realização de levantamentos.

Para o Tribunal, a avaliação dos demais componentes do sistema de controle interno, assim como a avaliação do sistema no nível de processo, devem ser realizadas mediante ação de controle específica, isto é, num terceiro momento, após a seleção da UJ (Portaria Segecex 7/2010) e do levantamento acerca do seu funcionamento e das suas áreas de risco (Portaria Segecex 15/2011).

4.2.1. Construção da visão geral

Segundo a Portaria Segecex 15/2011, a análise deve ser iniciada com a construção da visão geral acerca da unidade jurisdicionada que terá os seus riscos avaliados. A visão geral deve traçar um panorama da UJ, identificando seus direcionadores estratégicos, bem como os normativos básicos aplicáveis e o seu contexto orçamentário.

Dentre outras fontes de informação, o normativo do TCU destaca a necessidade de consulta aos relatórios de gestão da UJ relativos aos últimos exercícios financeiros. Deve ser consultado também o *site* do órgão ou entidade na internet, bem como os sistemas de informações organizacionais do Governo Federal, a exemplo do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), do Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal (Siorg) e do Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse (Siconv).

É importante que seja feita também consulta à legislação e às normas específicas sobre a regulamentação das atividades desempenhadas pela UJ, e que se obtenha junto a ela elementos organizacionais como o plano estratégico e de diretrizes, bem como o referencial e o mapa estratégico. Ademais, é interessante que durante a construção da visão geral seja feita consulta a manuais internos da UJ, uma vez que podem conter informações detalhadas sobre as suas atividades e a responsabilidade de cada área.

A Portaria Segecex 15/2011 destaca ainda a importância que a UJ e seus servidores têm na fase de construção da visão geral. Nesse sentido, deve se levar em conta que uma das principais fontes de informação decorre da interação entre o auditor que realiza a avaliação de riscos e os gestores e funcionários da unidade jurisdicionada, devendo ser realizados encontros e entrevistas para o detalhamento da estrutura e das principais atividades desenvolvidas. Especificamente sobre as entrevistas, é importante que seja elaborado roteiro de entrevista e selecionados servidores experientes e com satisfatório conhecimento acerca da estrutura e do funcionamento da UJ.

Ainda sobre os procedimentos adotados para a construção da visão geral, pode ser feito uso de análise *stakeholder*, uma vez que essa técnica contribui para a identificação precisa dos principais atores envolvidos no funcionamento da UJ, bem das atividades

desempenhadas por cada um deles, seus interesses e o modo como esses interesses irão afetar os riscos e a viabilidade de programas e atividades.

Apesar de não expresso na Portaria Segecex 15/2011, o uso da análise *stakeholder* em trabalhos de fiscalização do TCU é previsto na Portaria Segecex 5/2002, e pode servir para identificar conflitos de interesses entre as partes envolvidas, possibilitando, dessa forma, constatar eventos de risco envolvidos nas atividades desenvolvidas pela unidade jurisdicionada.

Segundo a Portaria TCU 5/2002, a análise *stakeholder* deve ser aplicada preferencialmente na fase de planejamento dos trabalhos e pode ser revista durante a fase de execução, de modo que se garanta a inclusão dos *stakeholders* relevantes. Além disso, a análise deve ser feita por meio do envolvimento de funcionários ou grupos de pessoas envolvidos com as atividades desempenhadas pela UJ, podendo ser promovidos *workshops* ou grupos focais para a aplicação dos procedimentos.

4.2.2. Ambiente interno e atividades de controle

Para a obtenção das informações sobre o ambiente interno e as atividades de controle da UJ, a Portaria Segecex 15/2011 destaca a necessidade de se aplicar questionário junto a servidores de diferentes níveis hierárquicos, de modo a obter a impressão deles acerca da estrutura de controles da unidade jurisdicionada. É importante informar aos entrevistados que as respostas não devem divulgadas e que será conferido tratamento confidencial às informações.

Dentre outros dados, o questionário deve perguntar acerca da filosofia e do estilo de direção da UJ, da sua estrutura organizacional e de governança institucional, das suas políticas e práticas de recursos humanos, além das principais atividades de controle empregadas.

Além disso, o TCU entende importante que o questionário seja capaz de abranger assuntos acerca da existência de:

- manuais de procedimentos que detalham a execução das principais atividades;
- políticas de divulgação de normas para todo o corpo funcional;
- padrões para medir o desempenho da organização em relação a todos os seus objetivos e metas;

- mecanismos ou instrumentos formais de acompanhamento de projetos e de gestão e melhoria de processos organizacionais;
- código ou códigos formais de conduta e outras políticas que explicitam os referenciais éticos da instituição a todos;
- regras explícitas sobre o uso de ativos da instituição, inclusive de informações privilegiadas;
- processo sistemático de gestão e desenvolvimento de competências;
- programa de educação continuada com ações de capacitação orientadas para melhorar o desempenho dos servidores;
- medidas disciplinares adotadas como resposta às ações indevidas ou desvios de procedimentos estabelecidos;
- política de gestão de riscos formalmente definida;
- política de segurança de informação formalmente definida;
- política definida de rodízio dos altos cargos do órgão ou entidade; e
- plano de atividades de auditoria interna, em base periódica, aprovado pela alta direção.

Para o TCU, a existência ou adoção das medidas citadas acima resulta na mitigação do risco de a entidade não alcançar seus objetivos, além de possibilitar a ela estruturar e manter um adequado ambiente interno de trabalho.

Entende-se que no início dos trabalhos de avaliação de riscos pode ser aplicada ainda a análise SWOT, uma vez que ela pode facilitar o diagnóstico institucional da entidade. A exemplo da análise *stakeholder*, o uso da SWOT também é prevista em normativo do Tribunal (Portaria Segecex 31, de 9/2010), sendo destinada à obtenção de informações acerca das forças e fraquezas da organização auditada, bem como as oportunidades e ameaças presentes no ambiente externo ao qual está inserida.

Cabe destacar que os pontos fortes e fracos são decorrentes de variáveis internas e controláveis pela UJ. Por sua vez, as oportunidades e ameaças são decorrentes de variáveis externas, não diretamente controláveis pelo auditado, mas sobre as quais, por vezes, pode exercer influência. As oportunidades podem propiciar condições favoráveis, desde que a UJ

tenha interesse e condições de usufruí-las. As ameaças podem criar condições desfavoráveis, sendo razoável que a unidade jurisdicionada planeje como minimizá-las.

A análise SWOT deve ser elaborada preferencialmente com a participação da equipe responsável pela UJ ou pela gestão da atividade avaliada, pois são esses atores que melhor conhecem o ambiente no qual atuam. Essa participação contribui para a elaboração de uma análise capaz de refletir a realidade do objeto de auditoria, bem como a identificação precisa de ameaças capazes de se transformar em eventos de risco.

4.2.3. Mapeamento dos principais processos

Após a construção da visão geral da UJ, bem como o detalhamento do seu ambiente interno e das suas atividades de controle, o próximo passo a ser dado é a identificação dos processos de trabalho mais abrangentes. É importante que esses processos tenham nível de agregação suficiente de forma a representar os principais objetivos da UJ e não somente representar fluxos operacionais de trabalho.

Em razão disso, a Portaria Segecex 15/2011 salienta que nem todos os processos da unidade jurisdicionada precisam ser detalhados, devendo ser priorizados aqueles que suportam os seus objetivos finalísticos e que envolvam maior materialidade.

Em regra, as informações relativas aos processos podem ser inicialmente obtidas junto ao alto escalão da UJ, visto que seus responsáveis, em geral, possuem uma visão sistêmica da entidade. Em seguida, podem ser realizadas entrevistas com os servidores ou funcionários que executam rotineiramente os processos de trabalho e, portanto, conhecem as atividades realizadas em detalhe.

Para cada atividade, é necessário que se identifiquem os elementos do processo, tais como fornecedores, insumos, unidades responsáveis e produtos, bem como, sempre que possível, as principais necessidades dos clientes aos quais se destinam as atividades.

Nesse sentido, devem ser indicadas as pessoas, as unidades organizacionais, as áreas, os órgãos, as entidades, ou seja, aqueles que enviam fornecem ou disponibilizam o insumo necessário para a realização da atividade. Além disso, devem ser indicadas as informações, bens ou serviços produzidos pela atividade, bem como indicadas as pessoas, as unidades organizacionais, as áreas, os órgãos, as entidades, ou seja, aqueles a quem se destina ou que receberão o que foi gerado pela atividade.

Ademais, a Portaria Segecex 15/2011 sugere que a análise que identifica os elementos do processo seja acompanhada de mapas simplificados acerca das principais atividades desenvolvidas pela unidade jurisdicionada, no intuito de conferir uma visão esquematizada acerca dos principais processos de trabalho da UJ.

4.2.4. Identificação e classificação dos riscos

Com base nas informações e conhecimentos adquiridos sobre o ambiente interno, os processos e as atividades de controle da UJ, o último procedimento da análise é a identificação e classificação dos eventos de risco que podem impedir ou dificultar o alcance dos objetivos das suas atividades.

Para a identificação dos eventos de risco, a Portaria Segecex 15/2011 sugere a conjugação das informações obtidas por meio da aplicação da análise SWOT com as atividades dos processos que foram anteriormente mapeados, levando-se em conta, ainda, os controles existentes na UJ.

Para cada evento identificado, deve ser estimada qualitativamente suas conseqüências, isto é, se são fracas, moderadas ou fortes; bem como suas probabilidades, ou seja, se são improváveis, possíveis ou prováveis. Na estimativa da conseqüência, é importante que seja levada em consideração a materialidade. A partir dos valores de conseqüência e de probabilidade, o risco deve ser classificado em alto, médio ou baixo.

Para orientar a estimativa da probabilidade, devem ser levados em consideração os mecanismos de controle existentes que podem contribuir para diminuir ou suprimir o risco. Cabe destacar que esses elementos já foram identificados no início da aplicação dos procedimentos de avaliação de risco.

Por último, o TCU entende que todos os riscos classificados como altos devem ser considerados para fins de sugestão de ações de controle que visem a contribuir para a mitigação ou eliminação dos riscos identificados nos processos de trabalho detalhados.

5. Considerações finais

Esta pesquisa buscou apresentar conceitos e procedimentos acerca da aplicação de técnicas de avaliação de riscos voltadas para o direcionamento de trabalhos e escolha de temas para auditoria.

Por meio de pesquisa em normativos e publicações de organismos ligados às áreas de contabilidade e auditoria, foram apresentados os conceitos acerca do planejamento em auditoria, relevância, materialidade e controles internos, além dos propósitos e benefícios da utilização da avaliação de riscos no planejamento de trabalhos de fiscalização.

Examinou-se a metodologia de avaliação de riscos adotada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) para escolha de ações fiscalizatórias, e identificou-se os critérios adotados para seleção das suas unidades jurisdicionadas, bem como os procedimentos para detecção de áreas e assuntos relevantes, passíveis de futuros trabalhos de auditoria.

Comparou-se o método adotado pelo TCU com técnicas utilizadas pelo Tribunal de Contas do Distrito Federal e pela Controladoria Geral da Prefeitura do Município do Rio de Janeiro, e destacou-se pontos semelhantes e diferentes que podem vir a ser somados para a realização de uma análise de riscos mais ampla e completa.

Cabe destacar que a adoção dessa técnica por órgãos e entidades ligadas ao controle da administração pública se mostra como uma importante ferramenta, devendo ser aplicada no planejamento dos trabalhos de auditoria, uma vez que auxilia na identificação de aspectos importantes do campo de atuação das entidades auditadas, e contribui na definição, de modo fundamentado e técnico, de áreas a serem fiscalizadas e do escopo das ações de controle que venham a ser realizadas.

Como resultado do planejamento de auditoria com base na avaliação de riscos, espera-se agregar maior valor aos trabalhos de fiscalização realizados por órgãos de controle, em especial o TCU, tornando as auditorias mais significantes e o emprego dos recursos humanos e materiais disponíveis mais eficiente.

6. Referências bibliográficas

ABNT. Associação Brasileira de Normas Técnicas. Norma Brasileira NBR ISO 31.000:2009. Gestão de Riscos – Princípios e Diretrizes. Rio de Janeiro, RJ, 2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988.

_____. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

_____. Lei 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 jul. 1992.

_____. Lei 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o artigo 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 jun. 1993.

_____. Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 mai. 2000.

_____. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa 63, de 1º de setembro de 2010. Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do artigo 7º, da Lei 8.443, de 1992. Brasília, DF. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 8 dez. 2011.

_____. _____. Portaria 160, de 28 de junho de 2011. Aprova a atualização do Plano Estratégico do Tribunal de Contas da União para o quinquênio 2011-2015. Brasília, DF. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 25 nov. 2011.

_____. _____. Resolução 155, de 4 de dezembro de 2002. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União. Brasília, DF. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 25 nov. 2011.

_____. _____. Resolução 185, de 13 de dezembro de 2005. Dispõe sobre o plano de fiscalização previsto no artigo 244 do Regimento Interno do TCU. Brasília, DF. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 25 nov. 2011.

_____. _____. Secretaria de Planejamento e Gestão. Relatório Anual de Atividades: 2009. Brasília, DF. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 25 nov. 2011.

_____. _____. _____. Relatório Anual de Atividades: 2010. Brasília, DF. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 25 nov. 2011.

_____. _____. Secretaria Geral de Controle Externo. Portaria 5, de 18 de fevereiro de 2002. Aprova a Técnica de Auditoria “Análise *Stakeholder*”. Brasília, DF. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 9 dez. 2011.

_____. _____. _____. Portaria 7, de 18 de março de 2010. Aprova as diretrizes para seleção de unidades jurisdicionadas que terão processo de contas constituído para fins de julgamento em cada exercício. Brasília, DF. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 25 nov. 2011.

_____. _____. _____. Portaria 31, de 9 de dezembro de 2010. Aprova a Técnica de Auditoria SWOT e verificação de risco. Brasília, DF. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 9 dez. 2011.

_____. _____. _____. Portaria 15, de 9 de maio de 2011. Disciplina a realização de levantamento e aprova, em caráter preliminar, o documento Padrões de Levantamento. Brasília, DF. Acesso restrito.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). *Internal Control – Integrated Framework*. Nova York, EUA, 1992.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução 1.203, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria. Brasília, 2009.

_____. Resolução 1.211, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 300 – Planejamento da auditoria de demonstrações contábeis. Brasília, 2009.

_____. Resolução 1.212, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 315 – Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente. Brasília, 2009.

_____. Resolução 1.213, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 320 – Materialidade no planejamento e na execução da auditoria. Brasília, 2009.

_____. Resolução 1.214, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 330 – Resposta do auditor aos riscos avaliados. Brasília, 2009.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Contas do Distrito Federal. Matriz de Risco: uma metodologia para avaliação do risco de auditoria. Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal n. 28. Brasília, DF, 2002. Disponível em: < <http://www.tc.df.gov.br> > Acesso em: 2 dez. 2011.

FIPECAFI. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades. 4ª ed. São Paulo, SP: Atlas, 1994.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna. São Paulo, SP, 2011. Disponível em: < <http://www.iiabrasil.org.br> >. Acesso em: 25 nov. 2011.

LIMA, Luiz Henrique. Controle Externo: teoria, legislação, jurisprudência e questões de concursos. Rio de Janeiro, RJ: Elsevier, 2007.

LIOTTO, Ari Marcelo. Gerenciamento de risco: a aderência da metodologia do TCU à metodologia COSO. Brasília, DF. 2004.

LOPES, André Charone Tavares. O conceito de materialidade para a auditoria. Belém, PA. 2008. Disponível em: < www.artigos.com >. Acesso em: 2 dez. 2011.

MELO VINAGRE, Maria de Fátima. A importância da evidência em auditoria. João Pessoa, PB. 2004.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES. Código de Ética e Normas de Auditoria. Tradução: Tribunal de Contas da União e Inaldo da Paixão Santos Araújo. Salvador, BA. Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. Disponível em: < <http://www.tce.ba.gov.br> >. Acesso em: 25 nov. 2011.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. Auditoria de Demonstrações Contábeis: Normas e Procedimentos. 4ª ed. São Paulo, SP: Atlas, 2010.

RIO DE JANEIRO. Controladoria Geral da Prefeitura do Município do Rio de Janeiro. Planejamento Estratégico em Auditoria: Auditoria Baseada em Risco. Rio de Janeiro, RJ, 2004. Disponível em: < www.rio.rj.gov.br >. Acesso em: 2 dez. 2011.

VIEIRA. Horácio Sabóia. Análise de risco para escolha de temas de auditoria. Revista do Tribunal de Contas da União. Ano 35, n. 103, janeiro/março 2.005. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 25 nov. 2011.