

Tribunal de Contas da União (TCU)
Controladoria-Geral da União (CGU)

**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA E CONTROLE
GOVERNAMENTAL**

**OPORTUNIDADE DE APLICAÇÃO
DE MATRIZ DE RISCOS NO
PLANEJAMENTO DE AUDITORIAS
NA SECRETARIA FEDERAL DE
CONTROLE INTERNO (SFC)**

Patricia Yuri Kochi

Orientadora: Eveline Martins Brito (Especialista)

Brasília – DF

2011

Tribunal de Contas da União (TCU)
Controladoria-Geral da União (CGU)

**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA E CONTROLE
GOVERNAMENTAL**

**OPORTUNIDADE DE APLICAÇÃO
DE MATRIZ DE RISCOS NO
PLANEJAMENTO DE AUDITORIAS
NA SECRETARIA FEDERAL DE
CONTROLE INTERNO (SFC)**

Patricia Yuri Kochi

Orientadora: Eveline Martins Brito (Especialista)

Artigo apresentado ao Instituto
Serzedello Corrêa – ISC/TCU, como
requisito parcial à obtenção do grau de
Especialista em Auditoria e Controle
Governamental.

Brasília – DF

2011

Tribunal de Contas da União (TCU)
Controladoria-Geral da União (CGU)

**ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA E CONTROLE
GOVERNAMENTAL**

Patricia Yuri Kochi

Aprovada por:

Prof. Orientadora: Eveline Martins Brito (Especialista)

Prof. Francisco Eduardo de Holanda Bessa (Mestre)

Brasília, 22 de novembro de 2011.

DEDICATÓRIA

Dedico este artigo, com sabor de conquista, ao Romeu, marido que eu tanto amo, em agradecimento a todos os momentos em que precisei da sua compreensão e do seu apoio e com eles pude contar incondicionalmente. Ainda, à minha família, razão do meu viver.

Resumo

Trata o presente de Trabalho de Conclusão de Curso do programa de pós-graduação *lato sensu* - Especialização em Auditoria e Controle Governamental, e tem como objetivo analisar uma oportunidade de aplicação de matrizes de riscos no auxílio ao planejamento de auditorias no âmbito da Secretaria Federal de Controle Interno, de forma a possibilitar uma otimização no emprego dos recursos limitados do órgão. A partir do referencial teórico encontrado sobre o tema, buscou-se formular uma hipótese de instrumentalização de escolha de programas de governo a serem acompanhados, por meio de critérios de avaliação de riscos. Ainda, realizou-se um projeto piloto no âmbito do Ministério do Esporte.

Palavras-chave:

Matriz, riscos, planejamento, auditoria governamental

Abstract

This term paper intends to analyze the opportunity of applying risk matrices to the audit planning of the Secretaria Federal de Controle Interno, therefore optimizing the usage of resources of that institution. From the theory aspects regarding this subject, a new hypothesis was proposed to use risk matrices in the planning process of the audit works, relating the risks to the work programs of each unit. Furthermore, a pilot project was conducted within the Ministério do Esporte.

Keywords:

Matrix, Risk, Planning, Governmental Audit

Sumário

Lista de Siglas	7
Lista de Tabelas	7
Lista de Figuras	7
1 Introdução	8
2 Metodologia	9
3 Referencial Teórico	9
3.1 A Auditoria e seu Planejamento	10
3.1.1 Conceito de auditoria	10
3.1.2 Objetivos do planejamento de auditoria	11
3.2 Conceito de Riscos, Gestão de Riscos e Matriz de Riscos	12
3.2.1 Conceito de risco	12
3.2.2 Gestão de risco	13
3.2.3 Matriz de risco	17
3.3 Técnicas de Aplicação da Estrutura Integrada de Gerenciamento de Riscos – COSO II na Construção de uma Matriz de Risco	18
4 Resultados	20
4.1 Análise de Possibilidade de Utilização de Matrizes de Risco no Planejamento	20
4.1.1 Proposição de abordagem metodológica	20
4.1.2 Estrutura da abordagem metodológica proposta	22
4.2 Análise da Aplicação de Matriz de Risco no Planejamento de Auditorias no Ministério do Esporte	29
5 Conclusão	35
Referências	36

Lista de Siglas

CGU – Controladoria-Geral da União
COSO – <i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
IFAC – <i>International Federation of Accountants</i>
IIA – <i>The Institute of Internal Auditors</i>
INTOSAI – <i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
ISO – <i>International Organization for Standardization</i>
ME – Ministério do Esporte
OS – Ordem de Serviço
PPP – Plano de Providências Permanente
SFC – Secretaria Federal de Controle Interno
TCU – Tribunal de Contas da União

Lista de Tabelas

Tabela 1 – Classificação dos achados de auditoria segundo o programa de governo correspondente ..	23
Tabela 2 – Escala de probabilidade	24
Tabela 3 – Escala de materialidade de um programa de governo	25
Tabela 4 – Escala de criticidade de um programa de governo	25
Tabela 5 – Escala de relevância de um programa de governo	26
Tabela 6 – Escala de impacto	26
Tabela 7 – Matriz de riscos	26
Tabela 8 – Probabilidade x Impacto	26
Tabela 9 – Programas de Governo executados no ME	30
Tabela 10 – Créditos autorizados por programa de governo executado no ME no exercício de 2011...	31
Tabela 11 – Amostra selecionada para execução do piloto	32
Tabela 12 – Classificação dos achados de auditoria – piloto – Ministério do Esporte	32
Tabela 13 – Escala de materialidade dos programas de governo – piloto – Ministério do Esporte	33
Tabela 14 – Escala de criticidade dos programas de governo – piloto – Ministério do Esporte	33
Tabela 15 – Escala de relevância dos programas de governo – piloto – Ministério do Esporte	33
Tabela 16 – Avaliação do impacto – piloto – Ministério do Esporte	33
Tabela 17 – Matriz de riscos – piloto – Ministério do Esporte	34

Lista de Figuras

Figura 1 – Representação gráfica do modelo COSO II	16
Figura 2 – Mapa de riscos e prioridades	27
Figura 3 – Mapa de riscos – piloto –Ministério do Esporte	34

1 Introdução

Na segunda metade dos anos 2000, acompanha-se a evolução do Brasil e sua crescente importância no cenário internacional. De forma análoga, o governo brasileiro e sua máquina administrativa vêm se desenvolvendo continuamente. Nesse caminho, vários são os desafios encontrados no que tange, dentre outros aspectos, o das políticas públicas. A busca pela maior eficácia, eficiência, economicidade e efetividade dessas políticas é constante e nesse contexto insere-se o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal.

Considerando a magnitude dos recursos públicos federais aplicados anualmente na execução das políticas públicas, é desejável que a Controladoria-Geral da União consiga atuar de forma eficiente, de modo a avaliar o máximo possível de recursos públicos federais aplicados, diante da sua limitada força de trabalho.

A fim de possibilitar uma otimização da utilização dos recursos humanos, materiais e do tempo disponíveis para a execução dos trabalhos, mostra-se necessária uma atenção especial ao planejamento das auditorias e fiscalizações a serem realizadas.

Para tanto, este estudo apresenta como objetivo a análise da possibilidade de utilização da chamada matriz de riscos, que consiste em um dentre inúmeros métodos de representação das avaliações de riscos (COSO, 2006), como ferramenta auxiliar ao planejamento de auditorias no âmbito da Secretaria Federal de Controle Interno.

É importante ressaltar que atualmente há uma metodologia consolidada de planejamento de trabalhos a serem executados na SFC, que envolve um processo denominado Hierarquização dos Programas de Governo¹, realizado em um nível mais tático da organização.

Com o presente artigo, vislumbra-se a possibilidade de que esse processo de planejamento possa ser aproximado dos auditores, ou seja, do nível mais operacional

¹ “A hierarquização consiste em classificar, anualmente, os programas e programações em três grupos, de forma a se estabelecer uma graduação que possibilitará definir a importância dos mesmos e os focos de uma atuação mais intensiva para as atividades de controle” (BRASIL, 2010).

da SFC, e possa ser realizado antes de cada ação de controle, passando a integrar a rotina de trabalho desses profissionais.

2 Metodologia

A metodologia para o desenvolvimento deste trabalho e atingimento do objetivo proposto baseou-se em pesquisa bibliográfica do referencial teórico existente sobre o tema, de modo a possibilitar o conhecimento acerca de metodologias de construção de matrizes de risco e sua utilização em planejamento de trabalhos de auditoria.

A partir do conhecimento adquirido, foi realizada uma pesquisa-ação, no âmbito da qual foi formulada e testada a seguinte hipótese: instrumentalização da escolha de programas no planejamento das ações de controle no âmbito da SFC, por meio de critérios de avaliação de riscos, de forma a facilitar a otimização do emprego dos recursos humanos, materiais e de tempo, disponíveis pela CGU.

Para a construção da mencionada ferramenta metodológica, utilizaram-se como parâmetros as etapas previstas no documento COSO II - Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, a ser apresentado na análise do referencial teórico.

Por fim, executou-se um piloto no âmbito do Ministério do Esporte, para validação da ferramenta proposta.

3 Referencial Teórico

Antes de se analisar como matrizes de riscos poderiam ser utilizadas no apoio ao planejamento de auditorias e fiscalizações na SFC, é conveniente o estudo de alguns conceitos, como da própria auditoria, controle interno, e, principalmente, risco, gerenciamento de riscos e matrizes de riscos.

3.1 A Auditoria e seu Planejamento

Tendo em vista a existência de auditoria interna e externa, com seus conceitos e objetivos diferenciados, antes de se tratar sobre o conceito de auditoria e dos objetivos de seu planejamento, é importante que se fale sobre a Secretaria Federal de Controle Interno e seu posicionamento no contexto interno brasileiro.

A SFC tem suas atribuições previstas na Constituição Federal/1988, em seu art. 74, conforme transcrito a seguir:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Por sua vez, sua estrutura e competências encontram-se discriminadas na Lei nº. 10.180/2001, segundo a qual o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal compreende as “atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização”.

3.1.1 Conceito de auditoria

Nos últimos anos, tem-se observado uma tendência de aproximação das normas brasileiras às normas internacionalmente aceitas para regulamentação da auditoria tanto no âmbito privado, quanto governamental.

São inúmeros os trabalhos e compêndios que tratam sobre o tema. No entanto, considerando as atribuições e competências da SFC, os trabalhos de auditoria nela realizados podem ser mais adequadamente inseridos em normas que se referem à auditoria interna.

Dessa forma, segundo as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IIA, 2009), mundialmente reconhecidas, conceitua-se como atividade de auditoria interna como a prestação de serviços independentes e objetivos, que tem como finalidade a adição de valor e contribuição para a melhoria das operações da organização. As recomendações emitidas nos relatórios de auditoria produzidos pela SFC encontram-se aderentes a esse conceito.

De acordo ainda com o IIA (2009):

A atividade de auditoria interna auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Os objetivos da auditoria são então alcançados por meio de dois tipos principais de atividades: avaliação e consultoria. A primeira tem o objetivo, como o próprio nome diz, de avaliar de forma independente os processos de governança, gestão de riscos e controle de uma organização, enquanto a segunda inclui atividades de aconselhamento para possibilitar um aperfeiçoamento desses processos, realizado a pedido do cliente.

No âmbito da SFC, são realizados trabalhos dessas duas naturezas, compreendendo, por exemplo, as auditorias anuais de contas, representando em especial as atividades de avaliação, assim como serviços de capacitação de gestores públicos federais, como atividade de consultoria.

3.1.2 Objetivos do planejamento de auditoria

O planejamento de auditoria consiste em atividades realizadas pelos auditores com a finalidade de estabelecer as prioridades da auditoria, considerando as metas de cada organização (IIA, 2009).

Essas atividades devem ser baseadas na avaliação dos riscos a serem enfrentados pela organização, assim como na estrutura da gestão de riscos existente. No caso de ausência de uma estrutura estabelecida, o responsável pela auditoria pode utilizar seu próprio julgamento quanto aos riscos.

A partir das vertentes de avaliação e consultoria, o produto desse planejamento poderá ser útil não só para o auditor, mas também para os próprios gestores, como forma de adicionar valor e melhorar as operações da unidade.

3.2 Conceito de Riscos, Gestão de Riscos e Matriz de Riscos

Considerando-se os riscos como base para a execução do planejamento de auditorias, mostra-se pertinente tratar do referencial teórico acerca do tema.

3.2.1 Conceito de Risco

Para se falar de riscos, deve-se antes entender o fato de que os mesmos são provenientes do ambiente onde se insere uma organização. Esse ambiente pode ser compreendido como interno e/ou externo, de forma que todos os agentes relacionados a ela são capazes de influenciar no atingimento dos seus objetivos.

Dentre os diversos documentos que versam sobre o tema, verifica-se discrepância, no que concerne ao tipo de impacto dos riscos. De forma sucinta, pode-se dizer que existem duas correntes de pensamento, com alguns autores considerando como risco somente eventos com impacto negativo nos objetivos de uma organização, enquanto outros vislumbram também a possibilidade de impactos positivos provenientes de riscos.

De acordo com a norma internacional *Australia/New Zeland Risk Management* 4360:2004 (AS/NZS 4360:2004), um dos principais compêndios sobre o tema de gestão de riscos, conceitua-se risco como a chance de algo, que terá impacto negativo ou positivo nos objetivos de uma organização, acontecer.

Tal entendimento é encontrado em documentos outros, como “*The Orange Book*,” editado pelo Departamento de Tesouro do Reino Unido, tratando de princípios e conceitos de gerenciamento de riscos (UK, 2004), além do IFAC (IFAC, 2001) e Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2007), segundo o qual:

O termo risco é proveniente da palavra ‘risicu’ ou ‘risicu’, em latim, que significa ousar (‘to dare’, em inglês). Costuma-se entender ‘risco’ como possibilidade de ‘algo não dar certo’, mas seu conceito atual envolve a quantificação e qualificação da incerteza, tanto no que diz respeito às ‘perdas’ como aos ‘ganhos’, com relação ao rumo dos acontecimentos planejados, seja por indivíduos, seja por organizações.

Por outro lado, segundo o documento do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO*, Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, conhecido como COSO II, o risco seria um evento de impacto negativo, conforme exposto a seguir:

Os eventos podem gerar impacto tanto negativo quanto positivo ou ambos. Os que geram impacto negativo representam riscos que podem impedir a criação de valor ou mesmo destruir o valor existente. Os de impacto positivo podem contrabalançar os de impacto negativo ou podem representar oportunidades, que por sua vez representam a possibilidade de um evento ocorrer e influenciar favoravelmente a realização dos objetivos, apoiando a criação ou a preservação de valor. A direção da organização canaliza as oportunidades para seus processos de elaboração de estratégias ou objetivos, formulando planos que visam ao aproveitamento destes.

Dentre outros, acompanham este pensamento o Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2010) e o Departamento de Finança da Austrália (AUSTRALIA, 2008).

Para o presente trabalho, será utilizado o conceito expresso no COSO II, de forma que os riscos serão considerados apenas sob a ótica de potenciais impactos negativos.

3.2.2 Gestão de Riscos

Não se faz suficiente conhecer apenas os conceitos de riscos, pois devem eles ser identificados, avaliados e gerenciados, de forma que a organização tenha mais garantias de que seus objetivos serão alcançados. Ainda, segundo a AS/NZS 4360:2004, as organizações que gerenciam os riscos de forma eficaz e eficiente tem maior chance de atingir seus objetivos e de fazer isso a um custo geral menor.

Segundo “*The Orange Book*” (UK, 2004), nos últimos anos, todos os setores da economia têm direcionado sua atenção para o gerenciamento de riscos, como a chave para o sucesso das organizações no atingimento de seus objetivos ao mesmo tempo em que são protegidos os interesses dos “*stakeholders*”².

Ainda de acordo com o supra-citado documento, no setor governamental, os objetivos das organizações dizem respeito geralmente à entrega de serviços ou à entrega de resultado benéfico ao interesse público.

² *Stakeholders* são “partes interessadas: públicos relevantes com interesses pertinentes à organização, ou ainda, indivíduos ou entidades que assumam algum tipo de risco, direto ou indireto, em face da organização. São elas, além dos acionistas, os funcionários, clientes, fornecedores, credores, governos, entre outros.” (IBGC, 2007)

Atualmente existem muitos normativos e manuais, elaborados por comitês internacionais, com diretrizes relacionadas à gestão de riscos. Podem-se citar alguns dos principais:

- *Australia/New Zeland Risk Management 4360:2004;*
- *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO II Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada;*
- *International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector;*
- *International Organization for Standardization - ISO 31000: Principles and Guidelines for Risk Management.*

Detalhando um pouco cada um deles, quanto ao normativo *Australia/New Zeland Risk Management 4360:2004*, o mesmo trata de orientações de ordem genérica e que podem ser utilizadas para variadas atividades, decisões e operações de qualquer organização pública, privada, ou empresas comunitárias ou, ainda, grupos e até mesmo indivíduos. Define que o gerenciamento de riscos envolve a busca de um equilíbrio entre o aproveitamento de oportunidades concomitantemente com a minimização de perdas.

No que se refere ao documento COSO II - Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, deve-se registrar que o comitê tem como obra precedente a *Internal Control – Integrated Framework*, que auxiliava organizações na avaliação e aperfeiçoamento dos controles internos. Registre-se que a obra que trata de gerenciamento de riscos não tem por meta substituir a estrutura de controles internos, mas sim promover a incorporação desta, de forma que a mesma estrutura conceitual possa evidenciar as atividades clássicas de controle ao mesmo tempo em que propõe um processo de gerenciamento de riscos.

Analisando o documento *INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, verifica-se que o mesmo traz diretrizes para uma estrutura recomendada de controle interno no setor público, incorporando o conceito do documento do COSO *Internal Control – Integrated Framework*, e afirmando que o controle interno pode ajudar a lidar com os riscos enfrentados pela organização. Além disso, este documento pode ser utilizado como mais uma ferramenta de auditoria.

Mais recentemente, foi publicada a norma ISO 31000: *Principles and Guidelines for Risk Management*, com uma série de orientações da *International Organization for Standardization* com a intenção de harmonizar e padronizar regulamentações anteriormente publicadas e que fazem referência à gestão de riscos. Tal material tem aplicação universal, servindo para organizações privadas ou públicas do mundo inteiro.

Dado o objetivo do presente estudo, será adotado como referencial o modelo COSO II, estrutura que integra diversos conceitos de administração de riscos em uma única estrutura. Um de seus objetivos fundamentais consiste em “possibilitar um ponto de partida na avaliação e no aprimoramento da gestão de riscos corporativos para futuras iniciativas de órgãos reguladores e de ensino”.

Antes de explanação sobre a estrutura propriamente dita do COSO II, cabe um breve histórico, no que se refere à origem dos modelos COSO I e II, de acordo com o TCU (BRASIL, 2009):

Em 1985, foi criada, nos Estados Unidos, em uma iniciativa independente, a National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também conhecida como Treadway Commission, composta por representantes das principais associações de classe ligadas à questão, para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros/contábeis e fazer recomendações para a redução de sua incidência. A Treadway Commission emitiu seu relatório enfatizando ambiente de controle, códigos de conduta e comitês de auditoria competentes e compromissados, e conclamando as organizações patrocinadoras a integrar os diversos conceitos de controle interno e a desenvolver um referencial comum. Criou-se o Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO (Comitê das Organizações Patrocinadoras).

Dessa forma, em julho de 1992, foi publicado o documento *Internal Control – Integrated Framework*, COSO I, cujo conceito de controle interno foi amplamente adotado por instituições, como *International Federation of Accountants – IFAC*, *Institute of Internal Auditors – IIA* e *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*, dentre outros (BRASIL, 2009).

Com o COSO I, amplia-se o papel do controle interno nas organizações, relacionando-o diretamente ao conceito de governança corporativa. A noção da necessidade de gerenciamento de riscos surge ainda neste primeiro modelo, embora ganhe importância, com sua evolução, que culminou na publicação do COSO II.

De forma gráfica, pode-se apresentar o modelo COSO II da seguinte forma:

Figura 1 – Representação gráfica do modelo COSO II



Fonte: COSO – Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada

Dessa forma, observam-se na estrutura do COSO II:

- colunas verticais (face superior do cubo):
 - o Categorias de objetivos da organização: **Estratégicos**, de **Operações**, de **Comunicação** e de **Conformidade**.
- colunas horizontais (face frontal do cubo):
 - o Componentes do gerenciamento de riscos corporativos: **Ambiente Interno**, **Fixação de Objetivos**, **Identificação de Eventos**, **Avaliação de Riscos**, **Resposta a Risco**, **Atividades de Controle**, **Informações e Comunicações**, **Monitoramento**.
- terceira dimensão (face lateral do cubo):
 - o Unidades de uma Organização.

A representação da estrutura em forma de cubo deixa claro o relacionamento entre os objetivos e componentes em cada unidade de uma organização.

De forma sucinta, cumpre tratar de cada um dos componentes, que são inter-relacionados:

- **Ambiente Interno** – relacionado com o tom da organização, incluindo a filosofia de gerenciamento de riscos, apetite a risco, integridade e valores éticos, compromisso com a competência;
- **Fixação de Objetivos** – para que seja possível identificar os riscos, é necessário que antes se conheçam os objetivos da organização que possam ser afetados, assim como a própria missão da organização;
- **Identificação de Eventos** – identificação dos eventos, tanto positivos quanto negativos, internos e externos, que possam afetar a realização dos objetivos da organização, classificando-os em riscos ou oportunidades;
- **Avaliação de Riscos** – avaliação dos eventos categorizados como riscos, de acordo com a probabilidade de sua ocorrência e seu impacto potencial, para possibilitar decisão sobre como serão administrados;
- **Resposta a Risco** – a administração decide como reponder aos riscos, podendo evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar os mesmos, com o objetivo de alinhá-los ao apetite a risco da organização;
- **Atividades de Controle** – estabelecimento e implementação de políticas e procedimentos para assegurar a eficácia das respostas aos riscos;
- **Informações e Comunicações** – identificação, coleta e comunicação das informações consideradas relevantes, considerando comunicação em sentido amplo, fluindo em todos os níveis da organização; e
- **Monitoramento** – monitoramento da gestão de riscos corporativos através de atividades gerenciais contínuas e/ou avaliações independentes.

3.2.3 Matriz de riscos

A matriz ou mapa de riscos consiste no resultado da análise realizada dos riscos, considerando sua probabilidade de impacto, no âmbito do componente Avaliação de Riscos, onde os mesmos são apresentados sob forma de tabela (matriz) ou gráfica (mapa), com o objetivo de facilitar ao analista enxergar quais e quantos são os maiores riscos enfrentados pela organização no atingimento de seus objetivos.

Deve ser construída de acordo com a conveniência de cada caso. E a partir dela, é possível se definir os diferentes grupos de risco que deverão receber diferentes respostas, considerando o apetite a risco da organização.

3.3 Técnicas de Aplicação da Estrutura Integrada de Gerenciamento de Riscos – COSO II na construção de uma matriz de riscos

A partir do conhecimento inicial sobre a estrutura integrada proposta pelo modelo COSO II, cumpre destacar algumas de suas técnicas de aplicação, especialmente no que tange aos componentes Identificação de Eventos e Avaliação de Riscos, componentes fundamentais para construção da pretendida matriz de riscos a ser utilizada em planejamento de auditorias.

Quanto à Identificação de Eventos, no próprio COSO II (COSO, 2004), encontra-se discriminada uma das técnicas de identificação de eventos:

Inventário de eventos – trata-se da relação detalhada de eventos em potencial comuns às organizações de um cenário industrial, ou para um determinado tipo de processo, ou atividade, comum às indústrias. Alguns softwares podem gerar listas de eventos relevantes originárias de uma base geral de potenciais eventos, que servirão como ponto de partida para se identificar eventos. Por exemplo, uma organização envolvida em um projeto de desenvolvimento de software utiliza-se de uma relação detalhada de possíveis eventos referentes a projetos desse tipo.

Outra técnica de identificação de eventos consiste no rastreamento de dados de eventos de perdas (COSO, 2004):

O monitoramento de dados pertinentes pode não apenas contribuir para que uma organização identifique eventos passados que provocaram impacto negativo, mas também quantificar os prejuízos associados a ele, a fim de prever futuras ocorrências. A despeito do fato de que os dados de eventos sejam tipicamente empregados na avaliação de riscos – com base na experiência real com probabilidade e impacto – estes também podem ser úteis na identificação de eventos pelo fato de propiciarem uma base para discussão fundamentada em fatos, institucionalizando o conhecimento (particularmente útil nos casos em que a rotatividade do pessoal é elevada), servindo como fonte de entendimento das interdependências entre os eventos de perda e de desenvolvimento de modelos causais de previsão. (...)

O agrupamento de eventos em potencial semelhantes permite que a administração identifique oportunidades e riscos com maior eficácia.

Combinando essas duas técnicas, vislumbra-se a possibilidade de categorização de eventos rastreados com base em trabalhos passados de auditoria, dentro de uma relação detalhada de eventos em potencial comuns, de forma a

possibilitar avaliação de riscos no âmbito da organização, processo, programa de governo, etc.

Quanto ao componente de Avaliação dos Riscos, onde se avalia cada um dos riscos em termos de probabilidade e impacto, cumpre ressaltar que, segundo o modelo COSO II (COSO, 2004):

Via de regra, as estimativas de probabilidade e grau de impacto de riscos são conduzidas utilizando dados de eventos passados observáveis, os quais fornecem uma base mais objetiva do que as estimativas inteiramente subjetivas.

Nesse sentido, cabe o registro de que, segundo HILL (2006), a avaliação dos riscos é inerentemente subjetiva, não se esperando que os mesmos sejam medidos independentemente da mentalidade, cultura, política e visão do mundo de quem os avalia. Dessa forma, em toda análise realizada existirá um grau de subjetividade, e isso não invalida seus resultados.

Em termo de técnicas de aplicação, pode-se dizer que os riscos são avaliados por técnicas qualitativas e/ou quantitativas, podendo ser feita inclusive uma combinação entre ambas.

Para o proposto no COSO II, podem ser utilizados modelos não probabilísticos, com o emprego de critérios subjetivos para estimar o impacto de eventos, sem quantificar uma probabilidade associada. Nesse caso, a avaliação do impacto de evento poderia ser baseada em dados históricos ou simulados.

Dentre as técnicas de medição, para o presente estudo mostram-se mais relevantes as técnicas qualitativas, por sua maior facilidade de aplicação por qualquer auditor, prescindindo de conhecimentos específicos de estatística por exemplo, para sua utilização. Considerando a necessidade de uma ferramenta de aplicação simplificada e viável de ser realizada antes de qualquer auditoria no âmbito da SFC, não será trazida à luz do presente estudo qualquer técnica quantitativa.

Segundo COSO (2006), no âmbito da Avaliação de Riscos, podem ser utilizadas para medir probabilidade e impacto as chamadas escalas de medição. Mostra-se de interesse no momento a técnica qualitativa de medição ordinal, onde se relacionam os eventos em ordem de importância, possivelmente a partir da utilização de rótulos, como alto, médio ou baixo.

4 Resultados

Na sequência serão apresentados os resultados da pesquisa bibliográfica realizada com a finalidade de avaliar a possibilidade de utilização de matrizes de risco no planejamento de auditorias na SFC.

Uma consideração importante a se fazer é a de que apesar de as metodologias de gestão de riscos terem sido elaboradas para sua aplicação pelos gestores de mais diversas organizações, não constituindo portanto, uma atividade primária dos auditores, essas estruturas e seus conceitos foram absorvidos por estes, especialmente no planejamento de seus trabalhos. Dessa forma, atualmente, tem-se a chamada auditoria baseada em riscos.

4.1 Análise de Possibilidade de Utilização de Matrizes de Risco no Planejamento de Auditorias na SFC

A partir do estudo do referencial teórico sobre as diversas metodologias de gerenciamento de riscos combinadas com os métodos de planejamento das auditorias no âmbito da SFC, vislumbrou-se uma possibilidade de utilização de matrizes de risco neste processo de planejamento.

De fato, o arcabouço teórico, de técnicas e ferramentas relacionadas às metodologias de gestão de riscos permitem inúmeras possibilidades de aplicação nos mais diversos tipos de organizações.

4.1.1 Proposição de Abordagem Metodológica

Dessa forma, deve-se ressaltar que o objetivo do presente trabalho diz respeito somente a uma possibilidade, dentre tantas que se podem vislumbrar. Na proposta em análise, para a determinação dos riscos, foi dada maior importância à possibilidade de aproveitamento do conhecimento gerado pelos auditores acerca das unidades, conhecimento este passível de ser extraído a partir de constatações dos relatórios de auditoria.

No caso desta proposta, ao invés de medir custo benefício para decidir por qual resposta dar ao risco, o auditor faz esta avaliação para ver se vale a pena entrar no escopo dos trabalhos de auditoria.

Dessa forma, além de uma maior facilidade no planejamento dos trabalhos futuros, torna-se possível um melhor aproveitamento dos trabalhos já realizados e uma maior retenção do conhecimento produzido acerca de cada unidade auditada.

Considerando que a SFC trabalha a partir de Ordens de Serviços, expedidas pelas Coordenações-Gerais, dentro das quais definem-se os procedimentos a serem aplicados na execução de cada trabalho, buscou-se formular uma proposta de utilização de matrizes de risco no planejamento de cada trabalho de auditoria, de forma que pudesse se propor um passo-a-passo a ser posteriormente transformado, respeitadas a conveniência e oportunidade do órgão, em um procedimento padrão a ser aplicado em toda a SFC.

Esta proposta foi desenvolvida de modo a permitir sua aplicação em um passo a passo, da forma mais genérica possível, independentemente da organização a ser auditada. Logo, pressupõe-se que, mesmo após a edição do procedimento pela área competente na SFC, caberá ao auditor realizar as necessárias adaptações para cada caso concreto.

O procedimento proposto funcionaria como um ciclo contínuo, composto pelas seguintes etapas:

- 1) Conhecimento inicial da unidade e de seus objetivos.
- 2) Análise de relatórios de ações de controle realizadas para identificação dos principais achados.
- 3) Classificação dos achados constantes dos relatórios analisados segundo os Programas de Governo.
- 4) Avaliação da probabilidade e impacto e construção de mapa de riscos.
- 5) Planejamento da ação de controle e construção do Plano de Auditoria (composição dos procedimentos).
- 6) Apresentação e discussão, com o gestor, da matriz de riscos antes do início dos trabalhos.

Deve-se ressaltar que essas seis etapas complementam-se com a execução das

ações de controle³ e produção dos respectivos relatórios, de forma a retroalimentar o ciclo e promover ao longo do tempo um conhecimento cada vez mais consolidado da unidade.

4.1.2 Estrutura da Abordagem Metodológica Proposta

Segue explanação acerca das etapas integrantes da hipótese construída de instrumentalização da escolha de programas por meio de critérios de avaliação de riscos.

1) Conhecimento inicial da unidade e de seus objetivos.

Trata-se de etapa de fundamental importância, considerando que, a partir desta, são coletados os subsídios para a sequência dos trabalhos. Para sua execução, podem ser utilizados procedimentos previstos em Ordens de Serviço do tipo Acompanhamento Permanente dos Gastos – OS's tipo 2⁴.

2) Análise de relatórios de ações de controle realizadas para identificação dos principais achados.

Neste passo, é importante ressaltar que a análise de relatórios de ações de controle e identificação dos achados deve ser feita a partir do Plano de Providências Permanente⁵ - PPP, onde se encontram todas as constatações, assim como as recomendações feitas pelo órgão de controle interno competente.

De forma geral, quanto maior a amostra de achados, melhor será para a construção da matriz de riscos, de forma a diminuir o viés do planejamento a ser definido. Destarte, resta justificada a importância da utilização do Plano de Providências Permanente.

Com o passar do tempo e o amadurecimento da abordagem proposta, a tendência é a consolidação e o aproveitamento cada vez maior do conhecimento

³ Ações de controle são os instrumentos utilizados pelo sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, compreendendo a auditoria e a fiscalização, para “avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais”. (BRASIL, 2001).

⁴ OS Tipo 2 refere-se ao denominado Acompanhamento Permanente dos Gastos – APG, que consiste em “uma sistemática de trabalho que permite acompanhar a execução das Políticas Públicas por intermédio do orçamento e da execução financeira da Unidade, bem como do conhecimento acumulado de atos de gestão sempre com foco na missão e no monitoramento dos Programas e Ações de Governo e das Unidades Jurisdicionadas (UJ)” (BRASIL, 2010).

⁵ Plano de Providências Permanente consiste em “documento elaborado pelas UJ e encaminhado ao órgão de controle interno para o monitoramento da implementação das providências relacionadas às recomendações formuladas” (BRASIL, 2009).

gerado pela própria equipe de auditoria acerca das unidades auditadas, de forma a permitir uma proveitosa gestão e retenção desse conhecimento.

3) Classificação dos achados constantes dos relatórios analisados segundo os Programas de Governo.

Trata-se de etapa de identificação dos riscos e associação com os objetivos, a partir de classificação considerando o Programa de Governo afetado com cada achado encontrado nas auditorias analisadas.

Destarte, para fins de avaliação na metodologia proposta, os achados do tipo constatação correspondem a achados possíveis que, por sua vez, equiparam-se, de fato, aos próprios riscos. Sendo assim, a partir das constatações encontradas nos relatórios que compõem a amostra para avaliação de riscos, realiza-se a classificação e agrupamento das mesmas de acordo com os programas de governos executados no âmbito da unidade.

O resultado dessa classificação resultaria em uma tabela do seguinte tipo:

Tabela 1 – Classificação dos achados de auditoria segundo o programa de governo correspondente

Relatório	Constatações⁶	Programa
X	1.1.1.1	
	1.1.2.1	
	n	
Y		

O resultado dessa etapa servirá de base para avaliação dos riscos, no que se refere especialmente à sua probabilidade.

4) Avaliação qualitativa (medição ordinal) da probabilidade e impacto e construção de mapa de riscos.

Nesta etapa os riscos serão avaliados segundo sua probabilidade e impacto.

A avaliação da probabilidade é determinada a partir do resultado da classificação de achados realizada na etapa anterior, a probabilidade deve ser avaliada de acordo com a quantidade relativa de ocorrências para cada programa de trabalho da unidade (Tabela 1). Para fins de mensuração propõe-se convencionar a seguinte escala:

⁶ Código da Constatação, conforme identificação constantes de cada relatório de auditoria

Tabela 2 – Escala de probabilidade⁷

% de ocorrências em relação ao total de ocorrências do conjunto de programas de um mesmo Ministério	Probabilidade
0 a 25%	Baixa
25 a 50%	Média
50 a 100%	Alta

No que tange à avaliação do impacto deve-se considerar os critérios de materialidade, criticidade e relevância do programa de trabalho correspondente, cada risco será classificado como de impacto baixo, médio e alto.

De acordo com o disposto na IN/SFC n° 01/2001 (BRASIL, 2001):

- materialidade - refere-se ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados por uma gestão, em um específico ponto de controle (unidade, sistema, área, processo, programa ou ação) objeto dos exames de auditoria ou fiscalização;

- criticidade - condição imprópria, por ilegalidade, por ineficácia ou por ineficiência, de uma situação gestional. Expressa a não-aderência normativa e os riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados e representa o perfil organizado, por área, dos pontos fracos de uma organização; e

- relevância - importância relativa ou papel desempenhado por uma determinada questão, situação ou unidade, existentes em um dado contexto.

O fato de que nesse caso será necessária ponderação qualitativa do impacto a partir dos critérios apresentados, de forma que cada programa tenha um grau de impacto definido, faz com que essa avaliação apresente um maior grau de complexidade em relação àquela relativa à probabilidade. Destarte, é conveniente que esse nível de impacto atribuído a cada programa permaneça válido para todo o exercício, salvo quando mudanças conjunturais resultem em necessária reavaliação.

E para fins de padronização dos trabalhos relativos à uma mesma unidade, propõe-se que essa avaliação seja realizada em nível de Coordenação-Geral ou CGU/Regional, de forma que cada auditor terá apenas que consultar o nível de impacto correspondente a cada programa.

⁷ Uma vez que a análise de probabilidade será feita com base em constatações passadas, há que se considerar que esse resultado possa ser enviesado por influência das próprias escolhas anteriormente feitas, especialmente nos primeiros trabalhos de planejamento a partir da análise de riscos. No entanto, como esse é somente um dos fatores analisados para esta avaliação, a influência desse eventual viés é minimizada. Ainda, esse viés será minimizado também com o passar do tempo, já que todo o processo constitui-se em um ciclo, que permitirá um conhecimento cada vez mais consolidado acerca da unidade auditada, com a integração dos diferentes tipos de ação de controle realizados pela SFC.

Essa avaliação deverá, então, ser feita em duas etapas. Inicialmente, aos diferentes graus de impacto avaliados por critério pré-definido corresponderão diferentes pontuações, como forma de facilitar sua posterior combinação, sugerindo-se as seguintes parametrizações:

- materialidade - deverá ser considerado o caráter relativo dos valores de cada programa no orçamento da unidade. Nesta avaliação, há a possibilidade de considerar tanto o passado quanto o futuro (previsão orçamentária). No entanto, sugere-se que a materialidade seja apurada a partir dos créditos autorizados no orçamento vigente.

Tabela 3 – Escala de materialidade de um programa de governo

Materialidade (em % do orçamento da unidade)	Impacto	Pontuação
0 a 20%	Baixa	1
20 a 40%	Média	2
40 a 100%	Alta	3

- criticidade – tendo em vista que a criticidade relaciona-se com a não-aderência normativa e os riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados, esta pode ser avaliada a partir de diversos parâmetros. Na presente abordagem metodológica, para fins de padronização e comparabilidade, sugere-se que seja avaliada a partir do volume relativo de denúncias de cada programa recebidas pela Coordenação-Geral de Auditoria da respectiva área.

Tabela 4 – Escala de criticidade de um programa de governo

Criticidade (% de denúncias)	Impacto	Pontuação
0 a 20%	Baixa	1
20 a 40%	Média	2
40 a 100%	Alta	3

- relevância – em consonância com o Manual – Metodologia para o Acompanhamento Sistemático da Execução de Programas de Governo (BRASIL, 2010), será considerada a “sinalização, por documentos oficiais, da importância nos contextos político, social, econômico e estratégico de determinadas políticas públicas ou de planos específicos que as agrupam.” Como exemplo desses documentos, citam-se as mensagens presidenciais de encaminhamento dos planos plurianuais ou das leis orçamentárias etc.

Tabela 5 – Escala de relevância de um programa de governo

Menção do programa de governo em documentos oficiais	Impacto	Pontuação
NÃO	Baixo	1
SIM	Alto	3

Para a avaliação do impacto de um determinado programa de governo, resta necessária a combinação do impacto referente a esses três aspectos, que será dada a partir da soma das pontuações correspondentes a cada critério. Considerando que nenhum deles seja mais importante do que os outros, sugere-se o estabelecimento da seguinte escala de impacto:

Tabela 6 – Escala de impacto

Pontuação	Impacto
3 - 4	Baixo
5 - 6	Médio
7 - 9	Alto

Levantados a probabilidade e o impacto, deve-se analisá-los em conjunto para construção da matriz de riscos. Para a presente abordagem metodológica, propõe-se a construção de matriz conforme segue, com o agrupamento dos programas por tema:

Tabela 7 – Matriz de riscos

Programa de Trabalho	Qtde. De ocorrências	% de ocorrências	Probabilidade	Impacto	Probabilidade x Impacto	Prioridade
Programa X						
Programa Y						
Programa Z						
Total		100%				

A prioridade será dada a partir da avaliação do produto probabilidade x impacto, que se propõe convencionar da seguinte forma:

Tabela 8 – Probabilidade x Impacto

Probabilidade	Impacto	Probabilidade x Impacto	Prioridade
Alta	Alto	Muito alto	1
Alta	Médio	Alto	2
Alta	Baixa	Médio	3
Média	Alto	Alto	2
Média	Média	Médio	3
Média	Baixo	Médio	3
Baixa	Alto	Médio	3
Baixa	Média	Médio	3
Baixa	Baixa	Baixo	4

Ainda, propõe-se, segundo a conveniência e oportunidade, que o auditor construa também uma representação gráfica, um mapa de riscos, conforme exemplo:

Figura 2 – Mapa de riscos e prioridades

Impacto	Alto	3	2	1
	Médio	3	3	2
	Baixo	4	3	3
		Baixa	Média	Alta
		Probabilidade		

Interessa destacar que esses parâmetros são produto de convenção, ou seja, trata-se de proposição do presente trabalho. E, segundo os estudos acerca do tema gerenciamento de riscos, neste aspecto não há certo e errado. A cada organização cabe a convenção de parâmetros que se adequem às suas necessidades.

5) Planejamento da ação de controle e construção do Plano de Auditoria (composição dos procedimentos).

Trata-se do planejamento dos trabalhos, propriamente dito, com a construção de um Plano de Auditoria. Com o resultado da matriz de riscos conforme apresentada, a equipe pode decidir se é mais adequado em determinado momento a concentração de seus esforços na avaliação prioritariamente de um dos Programas de Governo executado no âmbito de determinado Ministério.

Escolhido o programa, sugere-se que seja decidida a natureza do trabalho, se auditoria ou fiscalização.

Em momento posterior, realiza-se a seleção da amostra e dos procedimentos mais adequados ao trabalho a ser executado na unidade. Cabe observar que a abordagem metodológica de avaliação de probabilidade e impacto realizada por programa de governo pode ser adaptada para sua aplicação na avaliação de riscos por forma de execução (licitações/contratos; convênios; renúncia de receitas etc).

Nesse caso, as constatações, relacionadas no Plano de Providências

Permanente da unidade, seriam agrupadas por cada uma das formas de execução possíveis. Esse agrupamento permitiria então a avaliação percentual de ocorrência desses achados consolidados por forma de execução, em relação ao total de constatações.

O impacto poderia ser avaliado a partir dos seguintes parâmetros, para cada uma das formas de execução:

- materialidade – considerando-se volume relativo de recursos aplicados;
- criticidade – considerando-se o volume relativo de denúncias; e
- relevância – considerando-se o volume relativo de constatações do tipo falha grave⁸.

Dessa forma, seria possível a construção de uma matriz e de um mapa de riscos, representando o nível de risco envolvido por forma de execução de um determinado programa de governo.

Essa seria uma análise em um segundo nível. Em outras palavras, a partir do conhecimento da forma de execução que apresenta os riscos com maior probabilidade de ocorrência e maior impacto, a equipe poderia, então, decidir se para a avaliação de um determinado programa, é mais adequada uma amostra de processos licitatórios, ou de convênios, por exemplo.

Não integra o objetivo do presente trabalho, no entanto, essa análise em segundo nível, tendo sido apresentada apenas de forma ilustrativa.

Complementarmente, deve-se definir a equipe, os recursos necessários, o cronograma, além de quaisquer outros recursos necessários à execução do trabalho, de forma a construir um Plano de Auditoria que contenha todas as informações imprescindíveis ao bom andamento da auditoria/fiscalização.

6) Apresentação e discussão, com o gestor, da matriz de riscos antes do início dos trabalhos.

Esta etapa objetiva proporcionar ao gestor um conhecimento mais amplo sobre sua unidade, gerado a partir dos trabalhos da equipe de auditoria, e possibilitar um posicionamento desse gestor acerca dos programas mais arriscados. Apresenta como finalidade adicionar valor e auxiliar a unidade na busca de aperfeiçoamento dos processos de governança, gestão de riscos e controle.

⁸ Constatações podem ser do tipo: falha formal, falha média ou falha grave. As falhas graves referem-se às constatações nas quais haja evidências suficientes, relevantes e confiáveis de que há nexos de causalidade inequívoco entre a conduta de agente incluído no rol de responsáveis da unidade e o fato identificado que tenha impacto sobre a gestão (BRASIL, 2011).

Deve-se ser realizada reunião com o gestor para possibilitar uma real interação e debate acerca da matriz construída e seu significado para a organização.

4.2 Análise da Aplicação de Matriz de Risco no Planejamento de Auditorias no Ministério do Esporte

Para teste da metodologia proposta, realizou-se um piloto no âmbito da Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Esporte e de Turismo – DRTES, onde foi construída matriz de riscos relativos à gestão do Ministério do Esporte.

No entanto, antes da exposição dos resultados do projeto piloto, cumpre destacar que, considerando o objetivo do presente artigo assim como a limitação temporal para sua execução, dedicou-se esforço especialmente em alguns dos passos, em detrimento de outros, que no caso, não apresentam inovação para os trabalhos que já são feitos rotineiramente na SFC.

1) Conhecimento inicial da unidade e de seus objetivos.

Nesta etapa inicial, muitas são as informações relevantes que podem ser levantadas sobre a unidade a ser examinada, no caso, o Ministério do Esporte. Conforme explicado anteriormente, esse é um procedimento rotineiro atualmente na SFC, de forma que seus resultados serão aproveitados para início do planejamento segundo a metodologia proposta.

Para fins de simplificação, no piloto buscou-se primordialmente a missão do órgão, além dos objetivos de cada um dos programas de governos por ele executados, assim como os valores empregados no âmbito desses programas nos anos de 2008, 2009 e 2010, que compuseram a amostra definida para análise dos eventos (constatações) passadas.

Segundo consta do site do Ministério do Esporte, sua missão segue apresentada:

O Ministério do Esporte é responsável por construir uma Política Nacional de Esporte. Além de desenvolver o esporte de alto rendimento, o Ministério trabalha ações de inclusão social por meio do esporte, garantindo à população brasileira o acesso gratuito à prática esportiva, qualidade de vida e desenvolvimento humano.

Em consulta ao sistema denominado SIGPLAN⁹, gerido pelo MPOG e alimentado por cada um dos ministérios, verificaram-se os programas de governo executados pelo Ministério do Esporte e seus objetivos, conforme segue:

Tabela 9 – Programas de Governo executados no ME

0750 – Apoio Administrativo
Objetivo: Prover os órgãos da União dos meios administrativos para a implementação e gestão de seus programas finalísticos.
0181 – Brasil no Esporte de Alto Rendimento – Brasil Campeão
Objetivo: Democratizar o acesso ao esporte de alto rendimento, com o objetivo de diminuir as disparidades de resultados entre as modalidades esportivas e melhorar o desempenho do atleta de rendimento brasileiro em competições nacionais e internacionais, como forma de promover a imagem do País no exterior.
1250 – Esporte e Lazer da Cidade
Objetivo: Ampliar, democratizar e universalizar o acesso à prática e ao conhecimento do esporte recreativo e de lazer, integrados às demais políticas públicas, favorecendo o desenvolvimento humano e a inclusão social.
0413 – Gestão das Políticas de Esporte e de Lazer
Objetivo: Coordenar o planejamento e a formulação de políticas setoriais e a avaliação e controle dos programas na área do esporte.
1245 – Inclusão Social pelo Esporte
Objetivo: Contribuir para a inserção social por meio da fabricação de material esportivo por detentos, adolescentes em conflito com a lei e por populações em situação de vulnerabilidade social.
8028 – Vivência e Iniciação Esportiva Educacional – Segundo Tempo
Objetivo: Democratizar o acesso ao esporte educacional de qualidade, como forma de inclusão social, ocupando o tempo ocioso de crianças, adolescentes e jovens.

Fonte: SIGPLAN

Nesse momento, deve-se observar se a gestão da unidade envolve outras fontes de recursos que não enquadradas nos programas de governo propriamente ditos. No caso do Ministério do Esporte, pode-se citar, por exemplo, a existência da Lei de Incentivo ao Esporte, que trata de renúncia de receitas. Em um caso concreto, a execução no âmbito da referida lei deveria ser analisada analogamente a um programa de governo, de modo a ser considerada na avaliação de seus riscos associados. No entanto, para fins de simplificação do piloto, definiu-se o escopo abrangendo somente os programas de trabalhos constantes do orçamento.

⁹ SIGPLAN consiste no Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento do Governo Federal, instrumento para o acompanhamento e o controle da execução física dos gastos orçamentários do Governo Federal.

Além dos objetivos dos programas de governo, que deverão ser associados aos riscos identificados, faz-se necessário o levantamento dos créditos autorizados para cada um deles proporcionalmente ao total executado pelo ministério para exercício corrente.

Tabela 10 – Créditos autorizados por programa de governo executado no ME no exercício de 2011 (R\$ = 1,00)

Código do Programa	Créditos Autorizados	Percentual sobre o Orçamento ME
0750	63.826.168	2,13%
0181	1.496.177.443	49,99%
1250	1.137.187.290	37,99%
0413	12.602.747	0,42%
1245	27.360.000	0,91%
8028	255.853.549	8,55%
TOTAL	2.348.567.497	100%

Fonte: SIGA BRASIL

Ressalte-se que muitas outras informações podem e devem ser coletadas e processadas pelo auditor na busca pelo conhecimento inicial da unidade a ser auditada, incluindo, por exemplo, a forma de implementação de cada um desses programas, se por execução direta ou transferências voluntárias.

2) Análise de relatórios de ações de controle realizadas para identificação dos principais achados.

Para a realização do presente piloto, definiu-se uma amostra limitada de relatórios a serem utilizados, considerando a relevância da unidade examinada, abrangência e materialidade de seus escopos, quantidade de programas de trabalho avaliados em uma mesma auditoria.

Dessa forma, considerando os critérios supra-mencionados, foram selecionados todos os relatórios produzidos por ocasião das Auditorias Anuais de Contas sobre a gestão no Ministério do Esporte, especificamente de sua Secretaria Executiva, enquanto Unidade Jurisdicionada ao TCU, relativamente aos exercícios de 2008, 2009 e 2010, conforme apresentado na sequência:

Tabela 11 – Amostra selecionada para execução do piloto

Relatório de Auditoria Anual de Contas	Gestão Avaliada
201108590	2010
201108586	
201108600	
244754	2009
244766	
224387	2008
224383	

Deve-se ressaltar que os programas de trabalho do Ministério do Esporte mais representativos em termos orçamentários encontram-se avaliados nos relatórios selecionados. Ainda, pela própria natureza dos trabalhos de Auditoria Anual de Contas, onde os trabalhos executados dão-se de forma mais abrangente, foi possível uma visão global do Ministério.

Tal entendimento é reiterado pelo fato de que esses sete relatórios somam 127 achados de auditoria do tipo constatação¹⁰.

3) Classificação dos achados constantes dos relatórios analisados segundo os Programas de Governo.

Considerando o quantitativo de 127 constatações classificadas por programa, a partir da amostra de relatórios selecionados, não se mostrou pertinente a exibição da tabela com o resultado completo desta análise, conforme Tabela 1, tendo em vista sua extensão.

Segue representada uma tabela parcial, com os resultados da classificação das constatações referentes ao Relatório 201108586, para fins de exemplo:

Tabela 12 – Classificação dos achados de auditoria – piloto – Ministério do Esporte

Relatório	Constatações	Programa
201108586	1.1.2.2	8028
	1.1.2.3	8028
	1.1.7.8	8028

As quantidades apuradas por programa serão apresentadas, dessa forma, diretamente na matriz de riscos preenchida na etapa seguinte.

¹⁰ Constatação consiste no tipo de registro, resultante dos exames realizados, que trata das “situações indesejáveis identificadas, devidamente evidenciadas, apontando, em geral, a existência de dificuldades, equívocos, condições adversas autônomas e/ou exteriores à unidade objeto de exame e/ou situações que carecem de ajustes quando de seu confronto com critérios técnicos, administrativos e legais” (BRASIL, 2011).

4) Avaliação da probabilidade e impacto e construção de mapa de riscos.

Antes do preenchimento da matriz de riscos, convém apresentar o impacto, segundo convencionado para execução do presente piloto, considerando os critérios de materialidade, criticidade, relevância:

Tabela 13 – Escala de materialidade dos programas de governo – piloto – Ministério do Esporte

Programa de Trabalho	Materialidade (em % do orçamento da unidade)	Impacto	Pontuação
0181	49,99%	Alto	3
1250	37,99%	Médio	2
8028	8,55%	Baixo	1
0750	2,13%	Baixo	1
1245	0,91%	Baixo	1
0413	0,42%	Baixo	1

Tabela 14 – Escala de criticidade dos programas de governo – piloto – Ministério do Esporte¹¹

Programa de Trabalho	Criticidade (% de denúncias)	Impacto	Pontuação
0181	0 a 20%	Baixa	1
1250	20 a 40%	Média	2
8028	20 a 40%	Média	2
0750	0 a 20%	Baixa	1
0413	0 a 20%	Baixa	1
1245	0 a 20%	Baixa	1

Tabela 15 – Escala de relevância dos programas de governo – piloto – Ministério do Esporte¹²

Programa de Trabalho	Menção do programa de governo em documentos oficiais	Impacto	Pontuação
0181	SIM	Alto	3
1250	SIM	Alto	3
8028	SIM	Alto	3
0750	NÃO	Baixo	1
0413	NÃO	Baixo	1
1245	NÃO	Baixo	1

Tabela 16 – Avaliação do impacto – piloto – Ministério do Esporte

Programa de Trabalho	Pontuação	Impacto
0181	7	Alto
1250	7	Alto
8028	6	Médio
0750	3	Baixo
0413	3	Baixo
1245	3	Baixo

¹¹ Na avaliação do critério criticidade serão apresentados os resultados na forma de seus intervalos correspondentes, para simplificação do piloto, considerada a quantidade de denúncias recebidas por programa pela Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Turismo e de Esporte.

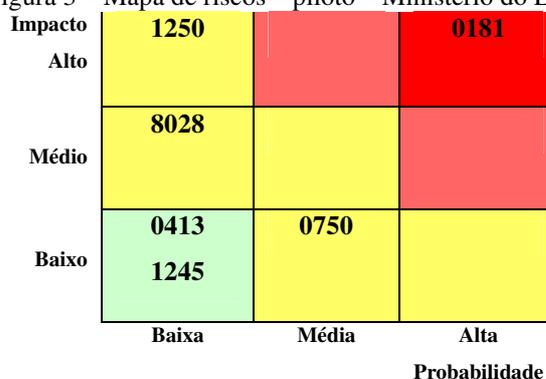
¹² Para avaliação do critério relevância foi utilizada como fonte a Mensagem Presidencial – Projeto de Lei Orçamentária 2011 (BRASIL, 2010).

Tabela 17 – Matriz de Riscos – piloto – Ministério do Esporte

Programa de Trabalho	Qtde. De ocorrências	% de ocorrências	Probabilidade	Impacto	Probabilidade x Impacto	Prioridade
0750	32	25,20%	Média	Baixo	Médio	3
0181	73	57,48%	Alta	Alto	Muito alto	1
1250	13	10,24%	Baixa	Alto	Médio	3
0413	0	0%	Baixa	Baixo	Baixo	4
1245	0	0%	Baixa	Baixo	Baixo	4
8028	9	7,08%	Baixa	Médio	Médio	3
Total	127	100%	-	-	-	-

A partir da matriz, pode-se construir a seguinte representação gráfica dos riscos associados aos programas de trabalho do Ministério do Esporte:

Figura 3 – Mapa de riscos – piloto – Ministério do Esporte



Interpretando-se o mapa resultante da execução do piloto proposto, verifica-se claramente qual programa de governo deve ser prioritariamente avaliado pela equipe de auditoria. Percebe-se que a análise realizada permitiu uma visão global dos programas de governo executados no âmbito do Ministério do Esporte.

Este tipo de conhecimento mostra-se bastante útil a qualquer área de auditoria que, com recursos limitados, necessita otimizá-los para atingimento de melhores resultados com menor custo, considerando homens-hora utilizados.

5) Planejamento da ação de controle e construção do Plano de Auditoria (composição dos procedimentos).

Conforme explanado anteriormente, considerando a avaliação dos riscos realizada, sugere-se que, inicialmente, seja decidida a natureza do trabalho, se auditoria ou fiscalização, tratando-se em um segundo momento, dos procedimentos e processos a serem escolhidos, incluindo análise em um segundo nível, conforme

explanado anteriormente, acerca das formas de execução.

Tais procedimentos deverão ser aplicados para avaliação prioritariamente nos recursos do Programa 0181 – Brasil no Esporte de Alto Rendimento – Brasil Campeão, conforme nível de risco existente na execução deste programa.

Cabe o registro de que se trata de mais uma fase que atualmente já é executada no planejamento dos trabalhos da SFC. Por essa razão, não foram trazidos para o presente trabalho os procedimentos específicos que seriam aplicados pela equipe de auditoria, que por sua vez, deve ser definida também nesta etapa.

Além da equipe responsável e dos procedimentos selecionados, devem ser definidos quaisquer outros recursos necessários à execução do trabalho, de forma a construir um Plano de Auditoria o mais completo possível.

6) Apresentação e discussão, com o gestor, da matriz de riscos antes do início dos trabalhos.

Nesta etapa, realiza-se uma reunião com os gestores responsáveis pela unidade a ser auditada, de forma a transmitir todo o conhecimento gerado a partir da construção da matriz ou mapa de riscos, onde o auditor tem a oportunidade de agregar valor à organização, em um trabalho que mais se aproxima da consultoria, como uma vertente prevista da auditoria interna de acordo com as normas internacionais (IIA, 2009).

Fala-se que se aproxima, apesar de não se tratar de consultoria propriamente dita, pois nesse caso, não será realizada a pedido do gestor. No entanto, nada impede que o mesmo aproveite o conhecimento gerado para aperfeiçoamento dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles de sua unidade.

No presente piloto, não houve execução desta fase, justificadamente, por conta da limitação temporal para conclusão do trabalho.

5 Conclusão

A partir do referencial teórico analisado na execução do presente trabalho, verificou-se a possibilidade de aplicação de matrizes de risco como ferramenta auxiliar no planejamento de auditorias no âmbito da SFC, vinculando-se riscos a programas de governo.

Ainda, existe a possibilidade de que as etapas descritas na abordagem metodológica proposta sejam aplicadas em um segundo nível de análise dos riscos, vinculando-os às diferentes formas de execução de cada programa (licitações, contratos, convênios etc.). Sugere-se que isso seja feito em futuros artigos e trabalhos de pesquisa.

De fato, tal aplicação de matrizes de risco pode ter utilidade não só para os auditores, como também para gestores, uma vez que possibilita ao fim da avaliação de riscos realizada, uma visão global dos programas de governo de uma unidade e seu nível de prioridade para fins de controle.

Por fim, pode-se concluir que a abordagem metodológica construída e testada no presente trabalho consiste em apenas uma dentre inúmeras possibilidades de aplicação de conceitos de gerenciamento de riscos no planejamento de auditorias, podendo, segundo critérios de conveniência e oportunidade da SFC, ser transformada/aproveitada para fins de construção de procedimento específico de planejamento.

Referências

AUSTRALIA. Comcover. **Better Practice Guide – Risk Management**. Canberra, jun. 2008. Disponível em: <<http://www.finance.gov.au/comcover/better-practice-guide.html>>. Acesso em: 29/06/2010.

AUSTRALIAN/NEW ZELAND STANDARD (AS/NZS). **Risk Management - AS/NZS 4360:2004**. Sydney/Wellington, 2004. Disponível em: <http://www.ucop.edu/riskmgt/erm/documents/as_stdrds4360_2004.pdf>. Acesso em: 29/06/2010.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa/SFC nº 01/2001, de 06 de abril de 2001**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf>. Acesso em 31/10/2011.

_____. Controladoria-Geral da União. **Manual de Auditoria Anual de Contas**. Brasília, 2011.

_____. Controladoria-Geral da União. **Manual do Acompanhamento Permanente dos Gastos**. Brasília, 2010.

_____. Controladoria-Geral da União. **Manual - Metodologia para o Acompanhamento Sistemático da Execução de Programas de Governo**. Brasília, 2010.

_____. Controladoria-Geral da União. **Portaria n.º 2270, de 04 de novembro de 2009**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/Portaria_CGU_2270.pdf>. Acesso em 21/11/2011.

_____. Controladoria-Geral da União. **Portaria n.º 2546, de 27 de dezembro de 2010.** Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/Portaria_CGU_2546_2010.pdf>. Acesso em 31/10/2011.

_____. Controladoria-Geral da União (CGU). **Relatório de Auditoria Anual de Contas n.º. 224383.** Brasília, 2009.

_____. Controladoria-Geral da União (CGU). **Relatório de Auditoria Anual de Contas n.º. 224387.** Brasília, 2009.

_____. Controladoria-Geral da União (CGU). **Relatório de Auditoria Anual de Contas n.º. 244754.** Brasília, 2010.

_____. Controladoria-Geral da União (CGU). **Relatório de Auditoria Anual de Contas n.º. 244766.** Brasília, 2010.

_____. Controladoria-Geral da União (CGU). **Relatório de Auditoria Anual de Contas n.º. 201108586.** Brasília, 2011.

_____. Controladoria-Geral da União (CGU). **Relatório de Auditoria Anual de Contas n.º. 201108590.** Brasília, 2011.

_____. Controladoria-Geral da União (CGU). **Relatório de Auditoria Anual de Contas n.º. 201108600.** Brasília, 2011.

_____. **Constituição Federal/1988.** Brasília, out. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm >. Acesso em 29/06/2010.

_____. **Lei n.º. 10.180/2001.** Brasília, fev. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em 15/09/2011.

_____. Ministério do Esporte. Disponível em: <www.esporte.gov.br >. Acesso em 17/09/2011.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPLAN).** Disponível em: <www.sigplan.gov.br >. Acesso em 17/09/2011.

_____. Presidência da República. **Mensagem Presidencial – Projeto de Lei Orçamentária 2011.** Disponível em: <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/sof/sof/orc_2011/Mensagem_Presidencial_web_31_08.pdf >. Acesso em 31/10/2011.

_____. Senado Federal. **Siga Brasil.** Disponível em: <http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil >. Acesso em 20/10/2011.

_____. Tribunal de Contas da União. Portaria-SEGECEX n.º 31, de 09/12/2010. **Análise SWOT e Diagrama de Verificação de Risco Aplicados em Auditoria.** Brasília, dez. 2010. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_anop/BTCU_ESPECIAL_30_de_14_12_2010_An%C3%A1lise_SWOT_e_Diagrama_.pdf > Acesso em: 20/01/2011.

_____. Tribunal de Contas da União. **Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública – Um Estudo dos Modelos e das Normas Disciplinadoras em Diversos Países.** Brasília, jul. 2009. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF> >. Acesso em 15/09/2011.

BROADLEAF CAPITAL INTERNATIONAL PTY LTD. (BROADLEAF) **Tutorial Notes: The Australian and New Zeland Standard on Risk Management, AS/NZS 4360:2004.** Austrália, 2007. Disponível em: < http://www.broadleaf.com.au/pdfs/trng_tuts/tut.standard.pdf >. Acesso em 11/01/2011.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO)/PRICEWATERHOUSECOOPERS/INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada.** 2004. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>. Acesso em 29/06/2010.

_____. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada: Técnicas de Aplicação.** Jersey, nov. 2006.

HILL, Stephen. BRASIL. **Guia sobre a Gestão de Riscos no Serviço Público.** In: Caderno ENAP n.º. 30. Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br/index.php?option=content&task=view&id=258>>. Acesso em 10/01/2011.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Guia de Orientação para Gerenciamento de Riscos Corporativos.** São Paulo, set. 2007. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/CadernoGovernanca.aspx?CodCaderno=5>>. Acesso em: 10/12/2010.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective. International Public Sector Study13.** Ago, 2001. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em 29/06/2010.

INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION (ISO). **Draft International Standard ISO/DIS 31000 - Risk management — Principles and guidelines on implementation.** Genebra, 2008. Disponível em: <<http://www.iso.org/iso/pressrelease.htm?refid=Ref1266>>. Acesso em: 29/06/2010.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Intosai Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector.** Disponível em: <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicpubsece.pdf>>. Acesso em: 29/06/2010.

PAULA, Maria G..A. **Auditoria Baseada na Avaliação de Risco.** Disponível em: <<http://www.cemla.org/pdf/aud-avalderisco.PDF>>. Acesso em: 10/01/2011.

PELLETIER, Jim. **Adding Risk Back Into the Audit Process: Risk Assessment Results Can Help Focus Internal Audit Efforts on the Areas That Need Them Most.** Ago. 2008. Disponível em: < http://findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_4_65/ai_n30908248/ >. Acesso em 30/09/2011.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.** Florida, jan. 2009. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/images/down/04_IPPF_Normas_Introd.pdf>. Acesso em: 15/09/2011.

_____. **Position - The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management.** Florida, set. 2004. Disponível em: <http://www.ucop.edu/riskmgt/erm/documents/role_intaudit.pdf>. Acesso em: 15/09/2011.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – UK and Ireland (IIA). **Position Statement – The Role of Internal Audit in Risk Management**. Jun. 2002. Disponível em: <<http://www.dur.ac.uk/resources/internal.audit/PositionStatement-RoleofIAinRiskMgt.pdf>>. Acesso em: 15/09/2011.

UNITED KINGDOM (UK). HM Treasury. **The Orange Book. Management of Risk – Principles and Concepts**. Londres, out. 2004. Disponível em <http://www.hm-treasury.gov.uk/d/orange_book.pdf>. Acesso em: 15/07/2011.