

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS - UFG
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E
CIÊNCIAS ECONÔMICAS – FACE
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

A UTILIZAÇÃO DA MATRIZ DE RISCO NA PRIORIZAÇÃO DAS
ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA NO INSTITUTO FEDERAL
GOIANO

ALUNO: GUILHERME CAETANO DE BRITO

Goiânia, fevereiro de 2013

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS - UFG
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E
CIÊNCIAS ECONÔMICAS – FACE
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

GUILHERME CAETANO DE BRITO

A UTILIZAÇÃO DA MATRIZ DE RISCO NA PRIORIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DE
AUDITORIA INTERNA NO INSTITUTO FEDERAL GOIANO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas – FACE da Universidade Federal de Goiás – UFG, sob a orientação do Prof. Msc. Johnny Jorge de Oliveira.

Goiânia, fevereiro de 2013.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
GPT/BC/UFG

Brito, Guilherme Caetano de.
B862u A utilização da matriz de risco na priorização das
atividades de auditoria interna no Instituto Federal Goiano
[manuscrito] / Guilherme Caetano de Brito. - 2013.
57 f.

Orientador: Prof. Ms. Johnny Jorge de Oliveira.
Monografia (Graduação) – Universidade Federal de
Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e
Ciências Econômicas, 2013.
Bibliografia.

1. Auditoria interna. 2. Ações governamentais –
Hierarquização. 3. Matriz de risco – Elaboração. I. Título.

CDU: 657.6

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS – UFG
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS
E CIÊNCIAS ECONÔMICAS – FACE
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

A UTILIZAÇÃO DA MATRIZ DE RISCO NA PRIORIZAÇÃO DAS
ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA: ESTUDO DE CASO NO
INSTITUTO FEDERAL GOIANO

GUILHERME CAETANO DE BRITO

Monografia de Trabalho de Conclusão de Curso submetida à banca examinadora designada como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Banca Examinadora:



Prof. Ms. Johnny Jorge de Oliveira
(Orientador)



Prof. Ms. Luiz Carlos da Silva Oliveira



Prof. Ms. Emerson Santana de Souza

Julgada em: Goiânia,  de fevereiro de 2013.

Aos meus pais, pelo amor, pela paciência, pela atenção e pela dedicação empregadas na minha formação moral e intelectual.

A minha noiva, pelo amor, pelo apoio nos momentos difíceis e pela confiança em minha capacidade de realização deste trabalho e dos demais sonhos.

AGRADECIMENTOS

A Deus pela dádiva da vida, pela saúde e pelas oportunidades de aprendizado.

Ao amigo Cleber Roberto, por todo o apoio recebido durante a realização deste trabalho e por me ensinar a valorizar os aspectos positivos da vida.

Ao meu orientador, Prof. Msc. Johnny Jorge de Oliveira, pela excelência e dedicação na orientação deste trabalho e no ensino da contabilidade governamental.

Aos colegas auditores dos Institutos Federais, por terem disponibilizado os documentos necessários à realização da pesquisa.

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo propor uma metodologia de elaboração de matriz de risco que hierarquizasse as ações governamentais a serem auditadas pela Unidade de Auditoria Interna do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Goiano. Foi realizado levantamento dos Planos Anuais de Atividades de Auditoria Interna do exercício de 2012 dos Institutos Federais, constatando-se que apenas 25,71% dos Institutos Federais da amostra utilizam matriz de risco e apenas 14,29% dos Institutos Federais utilizam matriz de risco com critérios objetivos de atribuição de pontuação. Em seguida, foram descritas cinco metodologias de elaboração de matriz de risco com atribuição de pontuação, usando-as como referência para elaboração de uma proposta de matriz de risco que atribui pontuação às variáveis de materialidade, relevância e criticidade de cada ação governamental.

Palavras-chave: auditoria interna; hierarquização de ações governamentais; matriz de risco.

ABSTRACT

This research aimed at proposing a methodology for elaborating a risk matrix to rank the governmental actions audited by the Internal Auditing Unit of Goiano Federal Institute of Education, Science and Technology. A survey of Annual Internal Auditing Activity Plans adopted by Federal Institutes for the year 2012 was conducted, and it was verified that only 25,71% of the sampled Federal Institutes make use of a risk matrix, and merely 14,29% of them apply objectively scored criteria on their matrices. Afterwards, five methodologies for elaborating scored risk matrices were described, and then taken as reference for proposing a risk matrix which attributes objective scores to materiality, relevance and criticality variables related to each governmental action.

Key-words: internal auditing; ranking governmental actions; risk matrix.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Órgãos compreendidos na amostra	26
Quadro 2 – Objeto de atribuição de pontuação por órgão	29
Quadro 3 – Variáveis pontuadas por órgão.....	29
Quadro 4 – Critério de pontuação por materialidade na matriz de risco do IFMS.....	30
Quadro 5 – Critério de pontuação por relevância na matriz de risco do IFMS	31
Quadro 6 – Critério de pontuação por criticidade na matriz de risco do IFMS	31
Quadro 7 – Critério de pontuação por materialidade na matriz de risco do IFRJ	33
Quadro 8 – Critério de pontuação por relevância na matriz de risco do IFRJ	33
Quadro 9 – Critério de pontuação por relevância na matriz de risco do IFRJ	33
Quadro 10 – Comparativo dos critérios de pontuação por materialidade do IFRJ com IFMS/IFRN/IFSUL	34
Quadro 11 – Critério de pontuação por materialidade na matriz de risco do IFRN	36
Quadro 12 – Critério de pontuação por relevância na matriz de risco do IFRN	36
Quadro 13 – Critério de pontuação do Componente 1 da criticidade na matriz de risco do IFRN	37
Quadro 14 – Critério de pontuação do Componente 2 da criticidade na matriz de risco do IFRN	37
Quadro 15 – Critério de pontuação do Componente 3 da criticidade na matriz de risco do IFRN	38
Quadro 16 – Critério de pontuação por materialidade na matriz de risco do IFSUL	40
Quadro 17 – Critério de atribuição de pontuação por relevância na matriz de risco do IFSUL	41
Quadro 18 – Critério de pontuação do Componente 1 da criticidade na matriz de risco do IFSUL	41
Quadro 19 – Critério de pontuação do Componente 2 da criticidade na matriz de risco do IFSUL	42
Quadro 20 – Critério de pontuação do Componente 3 da criticidade na matriz de risco do IFSUL	42
Quadro 21 – Critério de pontuação por materialidade na matriz de risco do IFSC	46
Quadro 22 – Comparativo entre o critério previamente definido e o efetivamente aplicado na Matriz de Risco do IFSC.....	47
Quadro 23 – Critério de atribuição de pontuação por materialidade para a proposta de matriz de risco para o IF Goiano.....	48
Quadro 24 – Critério de atribuição de pontuação por relevância para a proposta de matriz de risco para o IF Goiano.....	49
Quadro 25 – Aspectos a serem considerados para a relevância na proposta de matriz de risco para o IF Goiano	49
Quadro 26 – Critério de atribuição de pontuação por criticidade para a proposta de matriz de risco para o IF Goiano.....	50

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Utilização de matriz de risco no PAINT	27
Tabela 2 - Atribuição de pontuação na matriz de risco.....	28
Tabela 3 – Objeto de atribuição de pontuação.....	28
Tabela 4 – Comparativo da aplicação do critério de pontuação por materialidade da matriz de risco do IFRJ.....	34
Tabela 5 – Exemplo de possibilidade de gerenciamento de resultado na matriz de risco do IFRN	39
Tabela 6 - Matriz Base do IFSC	44
Tabela 7 – Percentual da Matriz Base do IFSC	45
Tabela 8 – Pontuação da Matriz Base do IFSC	45
Tabela 9 – Matriz Conceitual do IFSC	46
Tabela 10 – Proposta de matriz de risco para o IF Goiano	51

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABR: Auditoria Baseada em Risco

CGU: Controladoria Geral da União

COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

IF: Instituto Federal

IF Goiano: Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Goiano

IFMS: Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Mato Grosso do Sul

IFRJ: Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio de Janeiro

IFRN: Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte

IFSC: Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina

IFSUL: Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Sul-rio-grandense

IIA: Institute of Internal Auditors

INTOSAI: The International Organization of Supreme Audit Institutions

ISO: International Organization for Standardization

LDO: Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA: Lei Orçamentária Anual

LRF: Lei de Responsabilidade Fiscal

PAINT: Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna

PC: Pontuação de Criticidade

PM: Pontuação de Materialidade

PR: Pontuação de Relevância

PT: Pontuação Total

PPA: Plano Pluri Anual

TCU: Tribunal de Contas da União

VAR: Valor Atribuído ao Risco

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA	13
1.2 PROBLEMA	13
1.3 OBJETIVOS	14
1.3.1 OBJETIVO GERAL	14
1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	14
1.4 JUSTIFICATIVA.....	14
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	15
2.1. ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO CONTROLE INTERNO.....	15
2.2. ASPECTOS INFRACONSTITUCIONAIS DO CONTROLE INTERNO.....	16
2.3. AUDITORIA GOVERNAMENTAL	17
2.4. PLANO ANUAL DE ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA (PAINT).....	18
2.5. AVALIAÇÃO DO RISCO.....	20
2.6. MATRIZ DE RISCO	21
3. METODOLOGIA DA PESQUISA	24
3.1. CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	24
3.2. UNIVERSO E AMOSTRA.....	25
3.3. COLETA DE DADOS.....	27
3.4. TRATAMENTO DOS DADOS	27
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	27
4.1. UTILIZAÇÃO DE MATRIZ DE RISCO NO PAINT	27
4.2. ATRIBUIÇÃO DE PONTUAÇÃO NA MATRIZ DE RISCO.....	28
4.3. OBJETO DE ATRIBUIÇÃO DA PONTUAÇÃO.....	28
4.4. VARIÁVEIS PONTUADAS NA MATRIZ DE RISCO	29
4.5. MODELOS DE MATRIZ DE RISCO	29
4.5.1. MATRIZ DE RISCO DO INSTITUTO FEDERAL DO MATO GROSSO DO SUL (IFMS).....	29
4.5.2. MATRIZ DE RISCO DO INSTITUTO FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (IFRJ).....	32
4.5.3. MATRIZ DE RISCO DO INSTITUTO FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE (IFRN).....	35
4.5.4. MATRIZ DE RISCO DO INSTITUTO FEDERAL SUL-RIO-GRANDENSE (IFSUL).....	40
4.5.5. MATRIZ DE RISCO DO INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA (IFSC).....	43
4.6. PROPOSTA DE MATRIZ DE RISCO PARA A UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA DO IF GOIANO	47
CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
REFERÊNCIAS	54

1. INTRODUÇÃO

No Brasil, a Administração Pública Federal adota o Sistema de Planejamento Integrado, por meio do Art. 165 da Constituição Federal de 1988 dispõe que leis de iniciativa do Poder Executivo estabeleçam as etapas de planejamento e orçamento, seguidas das etapas de execução e controle, completando o sistema.

O planejamento do governo federal tem como base o Plano Plurianual (PPA), que ordena as ações do governo para a realização dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos. O PPA orienta a elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), responsável por eleger as prioridades e metas da administração pública federal para o período de um ano, definindo as diretrizes para a elaboração e execução dos orçamentos da União para o período.

A partir da aprovação da LDO, inicia-se a etapa de orçamento com a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA), que conterá a discriminação da receita e da despesa para o período de um ano, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo. A utilização da técnica de orçamento-programa é responsável por interligar o planejamento com o orçamento por meio de programas de governo, que organizam ações de características comuns, com seus respectivos orçamentos, sob um mesmo título e objetivo.

A execução dos programas de governo pode ser feita pela da Administração Direta, que abrange os três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e compreende os ministérios; ou pela da Administração Indireta, que abrange o conjunto de entes vinculados a

cada Ministério, classificados em autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas.

A última etapa refere-se ao controle, ferramenta para garantir o equilíbrio dos gastos com a receita pública, verificando a conformidade da execução com as etapas de planejamento e orçamento, além de atuar na correção dos desvios identificados em busca de maior eficiência na administração. O controle é exercido de maneira interna ou externa, o controle interno teve sua importância destacada com a publicação do Decreto nº 3591/2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, utilizando como técnicas de trabalho para a consecução de suas finalidades a auditoria e a fiscalização.

A auditoria interna atua no âmbito dos órgãos, tendo como principal função a avaliação da gestão de recursos públicos pelos órgãos, buscando a maximização da eficiência e eficácia na gestão. O ideal seria que as auditorias internas monitorassem a totalidade das ações executadas pelos órgãos, mas os recursos humanos e financeiros limitados obrigam que seja priorizado o controle sobre determinadas ações em detrimento de outras.

Neste cenário encontra-se o Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Goiano (IF Goiano), autarquia federal executora de orçamento, detentora de autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar, equiparado às universidades federais. O IF Goiano oferece educação superior, básica e profissional, com estrutura multicâmpus, especializada em educação profissional e tecnológica nas diferentes modalidades de ensino para mais de seis mil alunos. Criado por meio da Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008, mediante integração dos Centros Federais de Educação Tecnológica de Rio Verde e de Urutaí, e da Escola Agrotécnica Federal de Ceres, o IF Goiano tem Reitoria instalada em Goiânia-Goiás e conta atualmente com 5 (cinco) Câmpus em funcionamento nas cidades Ceres, Iporá, Morrinhos, Rio Verde e Urutaí, além de 3 (três) Câmpus em fase de construção nas cidades de Campos Belos, Posse e Trindade.

O controle no âmbito do IF Goiano é executado por sua Unidade de Auditoria Interna, atualmente composta por cinco auditores internos, sendo um chefe da auditoria interna lotado na Reitoria e quatro auditores internos lotados nos Câmpus Ceres, Morrinhos, Rio Verde e Urutaí.

A Unidade de Auditoria Interna do IF Goiano acumula diversas atribuições regimentais, dentre elas: realização de auditorias, assessoramento técnico aos gestores e apoio

ao controle externo e ao órgão de controle interno (CGU), funções que excedem à capacidade dos recursos humanos alocados. O déficit de recursos humanos potencializa a necessidade de que o planejamento das ações de auditoria utilize algum critério para priorizar as áreas que apresentem maiores riscos. Este trabalho pretende estudar a utilização da matriz de risco na priorização das atividades de auditoria interna do IF Goiano.

1.1 TEMA

A Instrução Normativa nº 07, de 29 de dezembro de 2006, da Controladoria Geral da União, estabelece em seu Art. 1º que o planejamento das atividades de auditoria interna das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal será consignado no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna - PAINT, que conterá a programação dos trabalhos da unidade de auditoria interna da entidade para um determinado exercício.

Quanto ao conteúdo do PAINT, a Instrução Normativa nº 01, de 03 de janeiro de 2007, da Controladoria Geral da União, estabelece em seu Art. 2º, inciso I, a avaliação sumária quanto ao risco inerente ao objeto a ser auditado como item obrigatório do PAINT.

Sobre a avaliação de riscos, Souza (2007) afirma que compreende a identificação das atividades que devem ser auditadas, a vulnerabilidade pertinente a cada uma delas e a sua importância relativa. A tabulação dos riscos em uma matriz permite a clara e ordenada identificação dos riscos que podem afetar as organizações, tanto em termos de frequência quanto a impactos.

1.2 PROBLEMA

Nos PAINT's de 2010, 2011 e 2012 do IF Goiano, os documentos denominados “Matriz de Risco” não contemplam critérios objetivos para mensurar o risco por meio das variáveis criticidade, relevância e materialidade, tornando subjetiva a definição das ações de auditoria a serem realizadas.

A necessidade de utilização de critérios objetivos no planejamento anual de auditoria interna nos leva ao seguinte problema: Como elaborar uma matriz de risco com critérios

objetivos para priorização das ações governamentais a serem auditadas pela Unidade de Auditoria Interna do IF Goiano?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral deste estudo foi propor um modelo de matriz de risco a ser utilizada pela Unidade de Auditoria Interna do IF Goiano com a finalidade de priorizar as ações governamentais a serem auditadas.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Os objetivos específicos deste trabalho consistiram em:

- a) Realizar levantamento das metodologias e critérios utilizados nas matrizes de risco consignadas nos PAINT's dos Institutos Federais do Brasil;
- b) Propor um modelo de matriz de risco para a Unidade de Auditoria Interna do IF Goiano, tomando como referência os modelos identificados;
- c) Contribuir para a adoção da matriz de risco nas Unidades de Auditoria Interna dos Institutos Federais que ainda não a utilizam.

1.4 JUSTIFICATIVA

A expansão do IF Goiano traz novas responsabilidades sociais e maior volume de recursos públicos para gestão, resultando em aumento do universo trabalho de sua equipe de auditoria interna. O déficit de recursos humanos da Unidade de Auditoria Interna exige que a equipe priorize as ações de auditoria a serem realizadas.

Xavier (2010, p.201) explica que ao desconsiderar uma metodologia específica de avaliação de risco, assume-se a responsabilidade pela elaboração de planos que eventualmente

priorizem o controle sobre áreas menos relevantes em detrimento de outras áreas que deveriam ser priorizadas.

A utilização da matriz de risco possibilita a avaliação objetiva do risco das ações governamentais geridas pelo IF Goiano, sendo uma ferramenta capaz de orientar a equipe de auditoria interna na formulação do planejamento das ações de auditoria a serem realizadas no exercício seguinte.

Diante da incompatibilidade entre o universo de ações de auditoria possíveis e a escassez de recursos humanos e materiais para executar ações de auditoria, é necessária a utilização de uma metodologia para definir o risco de cada atividade, de modo se atinja a eficiência ao direcionar os recursos de auditoria existentes para as ações diagnosticados com maior risco.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO CONTROLE INTERNO

A Constituição Federal de 1988 tratou do controle interno nos artigos 70 a 74, primeiramente dispôs o dever de prestação de contas do uso de recursos públicos em seu artigo 70º:

Art. 70º Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Da obrigatoriedade de prestação de contas surge a necessidade de definir quem avaliará os resultados obtidos com o uso dos recursos públicos, exercendo a função administrativa de controle, então a Constituição Federal de 1988, por meio do Art. 74º, dispõe sobre a manutenção de sistemas de controle interno:

Art. 74º Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistemas 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.

§1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

A Constituição Federal de 1988 limitou-se a dispor sobre a obrigatoriedade de manutenção de sistemas de controle interno, de modo que a criação destes sistemas e suas regulamentações seriam efetuadas por meio de dispositivos infraconstitucionais.

2.2. ASPECTOS INFRACONSTITUCIONAIS DO CONTROLE INTERNO

O controle interno tem presença marcante na legislação brasileira desde 1964, quando o controle da execução orçamentária foi abordado na Lei nº 4320/64, em seu artigo 75:

Art. 75º O controle da execução orçamentária compreenderá:

I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II – a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos

III – o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

É importante ressaltar que a Lei nº 4320/64 teve como principal objetivo dispor sobre a execução orçamentária, abordando superficialmente a obrigatoriedade do controle da execução orçamentária, não chegando a tratar da definição de responsabilidades da aplicação de recursos públicos, do planejamento e riscos existentes nesta gestão.

Moreira (2008) afirma que a Lei de Responsabilidade Fiscal foi o marco da definição de responsabilidades e prestações de contas de administradores públicos no Brasil. A Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101/2000, estabelece em seu Art. 1º:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finança públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limite e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada

e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

A prevenção de riscos e correção dos desvios citados neste dispositivo como pressupostos para o equilíbrio das contas públicas, são atribuições do controle interno, de modo que a Lei de Responsabilidade Fiscal ressaltou sua importância.

Silva (2010, p.202) corrobora com este entendimento ao afirmar que “a LRF busca aprimorar os controles existentes, reforçando os mecanismos de planejamento e transparência, com objetivo de promover e manter o equilíbrio das contas públicas”. Moreira (2008) complementa ao afirmar que a Lei de Responsabilidade Fiscal criou o ambiente de seriedade administrativa que faltava para que os Controles Internos pudessem prosperar.

Ainda no ano de 2000, foi regulamentado por meio do Decreto nº 3591/2000 o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que estava previsto no artigo 74º da Constituição Federal de 1988. Em seu artigo 1º o Decreto nº 3591/2000 estabelece:

Art. 1º O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, com as finalidades, atividades, organização, estrutura e competências estabelecidas neste Decreto.

No Art. 2º do Decreto nº 3591/2000 são expostas suas finalidades, já citadas anteriormente no Art. 74º da Constituição Federal. Para consecução destas finalidades, o Art. 4º do Decreto nº 3591/2000 estabelece como técnicas de trabalho a auditoria e a fiscalização, expondo que a auditoria visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, enquanto a fiscalização visa a comprovar se o objeto dos programas de governo corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido, guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle são eficientes.

2.3. AUDITORIA GOVERNAMENTAL

A INTOSAI (2009, apud BARRETO e GRAEFF, 2010, p.27) define a auditoria governamental como uma atividade independente, com finalidade de emitir opinião sobre a

adequação das contas governamentais, além do desempenho organizacional e o resultado dos programas de governo.

Carvalho (2008, p.193) enfatiza o aspecto técnico ao definir “a auditoria governamental como o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal”.

Apesar de tratarem do mesmo objeto, a auditoria governamental não se confunde com o controle interno, pois ela é apenas uma técnica para a consecução das finalidades deste. Tal afirmação é corroborada por Carvalho (2008, p.193) ao afirmar que a auditoria governamental “trata-se uma técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos”.

Quanto à diferenciação entre a auditoria interna e a auditoria externa, Castro (2009, p.164) explica que a auditoria interna é exercida no âmbito da entidade em que está situada, tendo o objetivo de contribuir para o alcance de resultados operacionais e avaliar os programas da entidade e da sua gestão. A auditoria externa é exercida por órgãos externos, no caso da administração indireta do Poder executivo Federal é exercida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e pela Controladoria Geral da União (CGU).

Ainda sobre a auditoria interna, houve evolução em suas funções ao longo do tempo. Castro (2009, p.206) explica que no início a auditoria interna tinha função de analisar transações visando inibir fraudes; a seguir, esteve focada na avaliação dos controles internos, com o objetivo de reduzir os erros; atualmente avalia os controles sob a ótica dos riscos, utilizando a avaliação dos riscos com a finalidade de otimizar o processo de gestão.

2.4. PLANO ANUAL DE ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA (PAINT)

Para as entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal, dentre elas o IF Goiano, a Instrução Normativa nº 07/2006 da Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria Geral da União estabeleceu que o planejamento das atividades de auditoria interna será consignado no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT).

As regras para organização do PAINT foram estabelecidas pela Instrução Normativa nº 01/2007 da Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria Geral da União:

Art. 2º O planejamento das atividades de auditoria interna das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal será consignado no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna - PAINT, que deverá abordar os seguintes itens:

I - ações de auditoria interna previstas e seus objetivos; e

II - ações de desenvolvimento institucional e capacitação previstas para o fortalecimento das atividades da auditoria interna na entidade.

§ 1º Na descrição das ações de auditoria interna, para cada objeto a ser auditado, serão consignadas as seguintes informações:

I - número sequencial da ação de auditoria;

II - avaliação sumária quanto ao risco inerente ao objeto a ser auditado, e sua relevância em relação à entidade;

III - origem da demanda;

IV - objetivo da auditoria, contendo os resultados esperados, devendo-se especificar de que forma as vulnerabilidades do objeto a ser auditado poderão ser mitigadas;

V - escopo do trabalho, explicitando, tanto quanto possível, sua representatividade em termos relativos, e demonstrando a amplitude dos exames a serem realizados, em relação ao universo de referência concernente ao objeto a ser auditado;

VI - cronograma contendo a data estimada de início e término dos trabalhos;

VII - local de realização dos trabalhos de auditoria; e

VIII - recursos humanos a serem empregados, com a especificação da quantidade de homens-hora de auditores a serem alocados em cada ação de auditoria e os conhecimentos específicos que serão requeridos na realização dos trabalhos.

A esse tipo de auditoria que considera o risco, Castro (2009, p.203) dá o nome de Auditoria Baseada em Risco (ABR), a “ABR busca identificar, medir e priorizar os riscos mais significativos para possibilitar a focalização das áreas a serem auditadas”.

Sobre o planejamento das atividades de auditoria interna, Mascarenhas (2010, p. 28) afirma:

Assim, percebe-se que o planejamento das atividades de auditoria pelos órgãos de controle da administração pública, pode proporcionar a concentração dos esforços em áreas prioritárias e relevantes, além de permitir que os trabalhos de auditoria gerem resultados que agreguem efetivo valor ao alcance dos objetivos da administração.

Xavier (2010, p.201) corrobora explicando que o planejamento de auditoria baseado em risco objetiva reduzir os riscos de auditoria, identificando os objetos mais relevantes e prioritários para ações de controle, permitindo que os recursos humanos e materiais de auditoria sejam alocados de forma mais eficiente.

2.5. AVALIAÇÃO DO RISCO

O COSO (2007, p.16) define evento como incidentes originados a partir de fontes internas ou externas que afetem a implementação da estratégia ou a realização dos objetivos da organização, provocando impacto negativo, positivo ou ambos. Os eventos com impactos positivos seriam oportunidades, enquanto os negativos seriam riscos.

O *Institute of Internal Auditors* (2002, apud XAVIER, 2010, p.202) define risco como “a incerteza de um evento superveniente que possa ter impacto negativo na consecução de objetivos, devendo ser medido em termos de probabilidade de ocorrência e suas consequências”.

As definições já expostas corroboram com o entendimento de Xavier (2010, p.202), o qual define risco como “todo evento superveniente e adverso, previsível ou não, que possa interferir na consecução dos objetivos institucionais e/ou estratégias de uma organização”.

Sobre a avaliação do risco de auditoria, Jund (2005, p. 387, apud SILVA, 2009, p.97) explica que “o nível de risco de auditoria é um fator de difícil determinação, sendo a experiência profissional do auditor e o conhecimento detalhado do ambiente a ser auditado são elementos para identificação e posterior classificação dos riscos”.

O COSO (2007, p.22) faz a seguinte abordagem sobre a avaliação de riscos:

Avaliação de Riscos – Os riscos identificados são analisados com a finalidade de determinar a forma como serão administrados e, depois, serão associados aos objetivos que podem influenciar. Avaliam-se os riscos considerando seus efeitos inerentes e residuais, bem como sua probabilidade e seu impacto.

Mascarenhas (2010) complementa afirmando que “a avaliação do risco em auditoria tem como uma de suas finalidades a de identificar, medir e priorizar os riscos a fim de se eleger as áreas auditáveis mais significativas”.

Partindo para a classificação da análise de riscos, Castro (2009, p.193) afirma que “na análise de riscos pode-se incorrer a análises qualitativas ou quantitativas dos mesmos”. A análise qualitativa faz a priorização dos riscos, por meio de avaliação e combinação de sua probabilidade de ocorrência e impacto, enquanto a análise quantitativa faz a análise numérica do efeito dos riscos identificados nos objetivos gerais.

Sobre a análise qualitativa Ferreira (2010, p.28) esclarece que “são estabelecidos parâmetros objetivando identificar os eventos que possuem a maior probabilidade de ocorrer e maior impacto e, assim, priorizando as ações de controle nessas áreas”. Uma das técnicas utilizadas para realizar a avaliação de risco é a utilização da matriz de risco.

2.6. MATRIZ DE RISCO

Diante da necessidade de avaliação dos riscos, as instituições vêm desenvolvendo e utilizando técnicas que permitem identificar e estimar os riscos existentes, dentre essas, destaca-se a matriz de risco. Jund (2005, p.388, apud SILVA, 2009, p. 97) define a matriz de risco como “um mecanismo que permite selecionar as prioridades de auditoria de acordo com a criticidade de seus riscos”.

Castro (2009, p.202) define a matriz de risco como “uma matriz de pontos ponderados, obtidos por meio de um determinado grau de pontuação para cada item componente da matriz”. Complementa que “a matriz de risco é fundamental para estabelecer a prioridade dos trabalhos em busca de melhores resultados para a auditoria”.

Também ressaltam a importância da matriz de risco Oliveira e Viana Filho (2010), afirmando que ela norteará o gerenciamento de riscos da entidade, garantirá a efetividade do controle, direcionando os esforços de controle às matérias de maior relevância e maior aplicação de recursos públicos.

Para a construção de uma matriz de risco, é importante selecionar quais variáveis serão pontuadas. Nesse sentido, Castro (2009, p.201) tem o mesmo entendimento que a CGU quanto à seleção das variáveis:

- Materialidade: importância relativa ou representatividade do valor ou do volume dos recursos envolvidos, isoladamente, ou em determinado contexto.
- Relevância: aspecto ou fato considerado importante, ainda que não seja, economicamente, significativo para o alcance dos objetivos da entidade.
- Criticidade: fragilidade identificada nos controles internos, que pode ser considerada risco.

A matriz de risco mostra-se extremamente importante para a priorização das atividades de auditoria frente ao déficit de recursos humanos. A construção de um modelo de matriz de risco, entretanto, mostra-se tarefa de grande complexidade, pois apesar de utilizar critérios

objetivos de pontuação para cada variável, a escolha das variáveis integrantes da matriz é subjetiva, exigindo profundo estudo da entidade a ser auditada.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1. CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Martins e Theóphilo (2009, p.54) tratam “a pesquisa bibliográfica como estratégia de pesquisa necessária para a condução de qualquer pesquisa científica, visando a construção da plataforma teórica do estudo”.

Os autores complementam afirmando que a pesquisa bibliográfica busca conhecer, analisar e explicar contribuições sobre um determinado tema por meio de referências publicadas em livros, periódicos, revistas, sites etc.

Quanto à pesquisa documental, Martins e Theóphilo (2009, p.55) afirmam que “é característica dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências”. O que diferencia a pesquisa documental da pesquisa bibliográfica é a natureza das fontes, pois enquanto esta utiliza fontes secundárias, aquela utiliza fontes primárias, assim considerados os materiais compilados pelo próprio autor do trabalho, que ainda não foram objeto de análise.

Diante do exposto, as estratégias de pesquisa utilizadas pelo presente trabalho são a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental.

Para alcançar o objetivo proposto, primeiramente foram levantados os PAINT's dos IF's, buscando identificar as metodologias e critérios utilizados na elaboração de matrizes de risco.

3.2. UNIVERSO E AMOSTRA

A partir da definição de Martins e Théophilo (2009, p. 118) de população como “o conjunto de indivíduos ou objetos que apresentam em comum determinadas características definidas”, estipula-se como população deste estudo os 38 (trinta e oito) Institutos Federais criados pelo Artigo 5º da Lei N° 11.892, de 29 de dezembro de 2008.

A amostra é composta por 35 (trinta e cinco) Institutos Federais (IF's) que disponibilizaram seus PAINT's referentes ao exercício de 2012, conforme quadro abaixo, representando 92,11% da população.

Quadro 1 - Órgãos compreendidos na amostra

Estado	Órgão
Acre	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Acre
Alagoas	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Alagoas
Amapá	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amapá
Amazonas	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas
Bahia	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano
Brasília	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Brasília
Ceará	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Ceará
Espírito Santo	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Espírito Santo
Goiás	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Goiano
Maranhão	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Maranhão
Minas Gerais	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Minas Gerais
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sudeste de Minas Gerais
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sul de Minas Gerais
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Triângulo Mineiro
Mato Grosso	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Mato Grosso
Mato Grosso do Sul	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Mato Grosso do Sul
Pará	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Pará
Paraíba	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba
Piauí	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Piauí
Paraná	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Paraná
Rio de Janeiro	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio de Janeiro
Rio Grande do Norte	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte
Rio Grande do Sul	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Farroupilha
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Sul-rio-grandense
Rondônia	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Rondônia
Roraima	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Roraima
Santa Catarina	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Catarinense
São Paulo	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de São Paulo
Sergipe	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe
Tocantis	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Tocantins

Fonte: Elaboração Própria (2013)

3.3. COLETA DE DADOS

Para levantamentos dos PAIN'T's, optou-se pela busca dos arquivos eletrônicos diretamente no *site* institucional de cada IF. Constatou-se que a minoria das instituições disponibiliza seu PAIN'T no *site*, sendo necessário o contato por meio de e-mail ou telefone com os chefes das unidades de auditoria interna para envio dos documentos solicitados.

3.4. TRATAMENTO DOS DADOS

Foi realizada análise de conteúdo dos PAIN'T's disponibilizados, resultando em quadros que apresentam o quantitativo de IF's que utilizam matriz de risco em seu PAIN'T e os critérios utilizados nestas matrizes. Em seguida, foram eleitas cinco metodologias de elaboração de matriz de risco, que aplicam critérios de pontuação, as quais foram descritas como subsídio da proposição da metodologia a ser aplicada no estudo de caso, sendo elas pertencentes aos PAIN'T's dos seguintes IF's:

- 1) Instituto Federal do Mato Grosso do Sul;
- 2) Instituto Federal do Rio Grande do Norte;
- 3) Instituto Federal Sul-rio-grandense;
- 4) Instituto Federal do Rio de Janeiro; e
- 5) Instituto Federal de Santa Catarina.

Por fim, a partir dessas informações coletadas, foi sugerido um modelo a ser aplicado pela Unidade de Auditoria Interna do IF Goiano na elaboração de matriz de risco para priorização das atividades de auditoria interna consignadas no PAIN'T da instituição.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1. UTILIZAÇÃO DE MATRIZ DE RISCO NO PAINT

A primeira análise verificou a utilização de matriz de risco nos PAINT's, conforme observa-se na Tabela 1, apenas 9 (25,71%) PAINT's utilizam matriz de risco, enquanto os outros 26 (74,29%) não utilizam matriz de risco.

Tabela 1 - Utilização de matriz de risco no PAINT

Utilização de Matriz de Risco no PAINT	Qtde.	Percentual
Utiliza matriz de risco	9	25,71%
Não utiliza matriz de risco	26	74,29%

Fonte: Elaboração própria (2013)

O resultado demonstra que apenas 25,71% dos IF's utilizam matriz de risco em seus PAINT's para planificar os riscos de auditoria diagnosticados. Esse resultado, entretanto, não permite afirmar que os outros 74,29% não utilizam qualquer método de priorização das atividades conforme o risco, pois é possível que utilizem outras metodologias, como a análise SWOT, ou ainda, que utilizem a matriz de risco, mas não a tenham inserido no PAINT.

4.2. ATRIBUIÇÃO DE PONTUAÇÃO NA MATRIZ DE RISCO

A partir da análise dos critérios utilizados para a elaboração da matriz de risco, os PAINT's foram divididos quanto à atribuição de pontuação na matriz de risco. Na Tabela 2, observa-se que 5 PAINT's (14,29%) atribuem pontuação na matriz de risco, enquanto outros 4 PAINT's (11,42%) utilizam outros critérios e os 26 PAINT's (74,29%) restantes não utilizam matriz de risco.

Tabela 2 - Atribuição de pontuação na matriz de risco

Atribuição de pontuação na matriz de risco	Qtde.	Percentual
Atribui pontuação	5	14,29%
Utiliza outros critérios	4	11,42%
Não utiliza matriz de risco	26	74,29%

Fonte: Elaboração própria (2013)

4.3. OBJETO DE ATRIBUIÇÃO DA PONTUAÇÃO

Da análise dos 5 PAINT's que atribuem pontuação na matriz de risco, observa-se que o objeto da atribuição de pontuação não é o mesmo em todos os casos. Na Tabela 3, pode ser observado que em 3 PAINT's (60%) as matrizes de risco atribuem pontuação às ações governamentais, enquanto em um PAINT (20%) a matriz de risco atribui pontuação às ações de auditoria e em um PAINT (20%) a matriz de risco atribui pontuação às áreas de gestão.

Tabela 3 – Objeto de atribuição de pontuação

Objeto de Atribuição de pontuação	Qtde.	Percentual
Ações governamentais	3	60,00%
Ações de auditoria	1	20,00%
Grupos de gestão	1	20,00%

Fonte: Elaboração própria (2013)

O Quadro 2 detalha os objetos de atribuição de pontuação para cada um dos 5 órgãos que atribuem pontuação na matriz de risco:

Quadro 2 – Objeto de atribuição de pontuação por órgão

Órgão	Objeto de atribuição de pontuação		
	Ações governamentais	Ações de auditoria	Grupos de gestão
Instituto Federal do Mato Grosso do Sul	SIM	-	-
Instituto Federal do Rio de Janeiro	-	SIM	-
Instituto Federal do Rio Grande do Norte	SIM	-	-
Instituto Federal Sul-rio-grandense	SIM	-	-
Instituto Federal de Santa Catarina	-	-	SIM

Fonte: Elaboração própria (2013)

4.4. VARIÁVEIS PONTUADAS NA MATRIZ DE RISCO

Da análise das cinco matrizes de risco com atribuição de pontuação, cabe destacar que que as variáveis pontuadas não as mesmas em todos os casos. No Quadro 3, podem ser observadas variáveis pontuadas por cada órgão:

Quadro 3 – Variáveis pontuadas por órgão

Órgão	Critérios Utilizados		
	Materialidade	Criticidade	Relevância
Instituto Federal do Mato Grosso do Sul	SIM	SIM	SIM
Instituto Federal do Rio de Janeiro	SIM	SIM	SIM
Instituto Federal do Rio Grande do Norte	SIM	SIM	SIM
Instituto Federal Sul-rio-grandense	SIM	SIM	SIM
Instituto Federal de Santa Catarina	NÃO	NÃO	SIM

Fonte: Elaboração Própria (2013)

4.5. MODELOS DE MATRIZ DE RISCO

4.5.1. MATRIZ DE RISCO DO INSTITUTO FEDERAL DO MATO GROSSO DO SUL (IFMS)

O PAINT-2012 do IFMS apresenta os critérios de pontuação de sua matriz de risco no item “XI - Mapeamento, Hierarquização e priorização das atividades que serão

acompanhadas”, afirmando que para viabilizar a hierarquização das atividades foi analisada a materialidade, a relevância e a criticidade.

A matriz de risco atribuiu pontuação para cada ação de governo presente no Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) 2012 do IFMS, sendo no máximo 5 (cinco) pontos para cada variável retromencionada, de modo que a pontuação total de cada ação é obtida por meio da soma das pontuações obtidas nas variáveis e tem valor máximo igual a 15 (quinze) pontos.

Quanto à materialidade, a atribuição de pontuação decorre da análise do valor de cada ação governamental em relação ao valor total do Orçamento do IFMS. Considerando X o valor percentual da ação de governo em relação ao Orçamento do IFMS, tem-se a classificação do Quadro 4:

Quadro 4 – Critério de pontuação por materialidade na matriz de risco do IFMS

Critério	Classificação	Pontuação de Materialidade (PM)
$X > 25\%$	Muito alta materialidade	5
$10\% < X < 25\%$	Alta materialidade	4
$1\% < X < 10\%$	Média materialidade	3
$0,1\% < X < 1\%$	Baixa materialidade	2
$X < 0,1\%$	Muito baixa materialidade	1

Fonte: PAINT-2012 do IFMS (Adaptado)

Quanto à relevância, a atribuição de pontuação decorre da análise da aderência de cada ação aos seguintes aspectos:

- atividade ligada diretamente ao cumprimento da missão da instituição;
- atividade pertencente ao Planejamento Estratégico da Instituição;
- atividades que possam comprometer serviços prestados aos cidadãos;
- atividades que possam comprometer a imagem da instituição; e
- atividades cujo descumprimento pode causar problemas trabalhistas, fiscais e/ou legais.

Considerando Y o quantitativo de aspectos a que a ação de governo teve aderência, tem-se a classificação do Quadro 5:

Quadro 5 – Critério de pontuação por relevância na matriz de risco do IFMS

Critério	Classificação	Pontuação de Relevância (PR)
Y = 5	Muito alta relevância	5
Y = 4	Alta relevância	4
Y = 3	Média relevância	3
Y = 2	Baixa relevância	2
Y ≤ 1	Muito baixa relevância	1

Fonte: PAINT-2012 do IFMS (Adaptado)

Quanto à criticidade, a atribuição de pontuação decorre da análise da aderência de cada ação aos seguintes aspectos:

- intervalo de tempo entre a última auditoria realizada e a atual maior que 2 (dois) anos;
- atividade descentralizada realizada por unidade gestora pertencente à instituição;
- falta conhecida de controles internos da instituição;
- falta de informação ou informação inconsistente; e
- distanciamento físico do gestor dos fatos onde as ações acontecem.

Considerando Z o quantitativo de aspectos a que a ação de governo teve aderência, tem-se a classificação do Quadro 6:

Quadro 6 – Critério de pontuação por criticidade na matriz de risco do IFMS

Critério	Classificação	Pontuação de Criticidade (PC)
Z = 5	Muito alta criticidade	5
Z = 4	Alta criticidade	4
Z = 3	Média criticidade	3
Z = 2	Baixa criticidade	2
Z ≤ 1	Muito baixa criticidade	1

Fonte: PAINT-2012 do IFMS (Adaptado)

A pontuação total de cada ação de governo será obtida por meio da fórmula abaixo:

$$\text{RISCO} = \text{PM} + \text{PR} + \text{PC}$$

Onde:

PT: Pontuação Total

PM: Pontuação da Materialidade

PR: Pontuação da Relevância

PC: Pontuação da Criticidade

Após a atribuição das pontuações, as ações governamentais foram dispostas em ordem decrescente em um quadro, de acordo com o somatório das pontuações obtidas, possibilitando a priorização das ações com maior pontuação. A utilização do mecanismo de priorização de atividades pode ser observado no item “XII – Ações de auditoria interna previstas e seus objetivos (IN SFC nº 001/2007)”, no qual as ações de governo com menor pontuação sequer foram listadas como objeto de ações de auditoria, enquanto as ações de governo com maior pontuação foram objeto de uma ou mais ações de auditoria.

4.5.2. MATRIZ DE RISCO DO INSTITUTO FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (IFRJ)

O PAINT-2012 do IFRJ apresenta sua matriz de risco em seu Anexo I, informando que para sua elaboração foram adotados os critérios de Materialidade (M), Relevância (R) e Criticidade (C).

Diferentemente da matriz de risco do IFMS, que atribuiu pontuação às ações de governo, a matriz de risco do IFRJ atribuiu pontuação às ações de auditoria, o que, *a priori*, representa que o uso da matriz de risco não influenciou a escolha das ações de auditoria a serem consignadas no PAINT.

A pontuação é atribuída separadamente para cada variável mencionada anteriormente, variando de 0 a 3 pontos, de forma que a pontuação total, denominada “Valor atribuído ao Risco (VAR)”, é obtida por meio da soma das pontuações de cada variável e tem valor máximo limitado a 9 (nove) pontos.

Quanto à materialidade, a atribuição de pontuação decorre da análise de cada ação de auditoria, considerando M os recursos orçamentários (em reais) do objeto da ação de auditoria, conforme Quadro 7 abaixo:

Quadro 7 – Critério de pontuação por materialidade na matriz de risco do IFRJ

Critério	Classificação	Pontuação (M)
M > R\$ 10.000.000,00	Risco Alto	3
R\$ 1.000.000,00 < M < R\$ 9.999.999,99	Risco Médio	2
R\$ 0,01 < M < R\$ 999.999,99	Risco Baixo	1
M = R\$ 0,00	Risco Nulo	0

Fonte: PAINT-2012 do IFRJ (Adaptado)

Quanto à relevância, a atribuição da pontuação decorre da análise de cada ação de auditoria, considerando R o grau de relevância em relação aos planos, projetos, programas e ações dos órgãos, conforme Quadro 8 abaixo:

Quadro 8 – Critério de pontuação por relevância na matriz de risco do IFRJ

Critério	Classificação	Pontuação (R)
Alta possibilidade de desperdícios, erros e falhas de procedimentos.	Risco Alto	3
Média possibilidade de desperdícios, erros e falhas de procedimentos	Risco Médio	2
Baixa possibilidade de desperdícios, erros e falhas de procedimentos	Risco Baixo	1
Possibilidade desprezível de desperdícios, erros e falhas de procedimentos	Risco Nulo	0

Fonte: PAINT-2012 do IFRJ (Adaptado)

Quanto à criticidade, a atribuição da pontuação decorre da análise de cada ação de auditoria, considerando C a possibilidade de ocorrência de inconsistências, falhas de controle, desvios ou fraudes, conforme Quadro 9 abaixo:

Quadro 9 – Critério de pontuação por relevância na matriz de risco do IFRJ

Critério	Classificação	Pontuação (C)
Possíveis inconsistências na execução e gerenciamento.	Risco Alto	3
Possível inobservância às normas vigentes, não atendimento às solicitações.	Risco Médio	2
Possíveis inconsistências nos procedimentos controle, fragilidade nos controles internos.	Risco Baixo	1
Não ocorrência de inconsistências e falhas conhecidas.	Risco Nulo	0

Fonte: PAINT-2012 do IFRJ (Adaptado)

O Valor Atribuído ao Risco (VAR) para cada ação de auditoria pode ser calculado por meio da fórmula abaixo:

$$\text{VAR} = \text{M} + \text{R} + \text{C}$$

Onde:

VAR: Valor Atribuído ao Risco

M: Pontuação da Materialidade

R: Pontuação da Relevância

C: Pontuação da Criticidade

No anexo II do PAINT do IFRJ, são explicitados os valores atribuídos a cada ação de auditoria, entretanto não há qualquer referência acerca da utilização da pontuação obtida com finalidade de priorização destas atividades.

Importante destacar que o critério de atribuição de pontuação para materialidade, por ser nominal e não percentual, não é passível de ser aplicado a outros IF's, especialmente àqueles com diferenças substanciais nos valores (em reais) de recursos orçamentários totais. Como exemplo, foi realizada a comparação entre os valores percentuais atingidos por cada faixa de pontuação no IFRJ e no IF Goiano para a PLOA-2013 na Tabela 4:

Tabela 4 – Comparativo da aplicação do critério de pontuação por materialidade da matriz de risco do IFRJ

Critério	IFRJ	IF Goiano	Classif.	Pont.
Orçamento Total na PLOA-2013	R\$ 197.124.953,00	R\$ 131.929.082,00	-	-
$M > R\$ 10.000.000,00$	$M > 5,07\%$	$M > 7,58\%$	Risco Alto	3
$R\$ 1.000.000,00 < M < R\$ 9.999.999,99$	$0,05\% < M < 5,07\%$	$0,08\% < M < 7,58\%$	Risco Médio	2
$R\$ 0,01 < M < R\$ 999.999,99$	$0\% < M < 0,05\%$	$0\% < M < 0,08\%$	Risco Baixo	1
$M = R\$ 0,00$	$M = 0\%$	$M = 0\%$	Risco Nulo	0

Fonte: Elaboração própria (2013)

Realizando-se uma comparação entre o critério de materialidade utilizado na matriz de risco do IFRJ (adaptado a valores percentuais) e o critério utilizado pelas matrizes de risco do IFMS, IFRN e IFSUL, obtém-se o Quadro 10:

Quadro 10 – Comparativo dos critérios de pontuação por materialidade do IFRJ com IFMS/IFRN/IFSUL

Classificação	Critério IFRJ	Critério IFMS/IFRN/IFSUL
Alto	$M > 5,07\%$	$10\% < M < 25\%$
Médio	$0,05\% < M < 5,07\%$	$1\% < M < 10\%$
Baixo	$0\% < M < 0,05\%$	$0,01\% < M < 1\%$

Fonte: Elaboração própria (2013)

Da análise do Quadro 9, constata-se que a utilização de um mesmo critério nominal de pontuação da materialidade para órgãos com diferenças substanciais de orçamento é inviável, pois possibilita classificações de risco divergentes para ações governamentais que representam percentuais iguais em relação ao orçamento total dos órgãos.

Da análise do Quadro 10, percebe-se ainda as diferenças de classificação de risco conforme percentual dos recursos orçamentários utilizados pelo IFRJ ou pelo IFMS/IFRN/IFSUL. Por fim, recomenda-se uma análise profunda da adequabilidade do uso de critérios nominais em detrimento de critérios percentuais para atribuição de pontuação à variável da materialidade.

4.5.3. MATRIZ DE RISCO DO INSTITUTO FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE (IFRN)

O PAINT-2012 do IFRN apresenta os critérios de pontuação de sua matriz de risco no item “2 - Mapeamento, hierarquização e priorização das atividades que serão acompanhadas”, afirmando que as atividades a serem realizadas serão priorizadas por meio da apuração do risco segundo a materialidade, relevância e criticidade.

A matriz de risco atribuiu pontuação para cada ação de governo presente no Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) 2012 do IFRN, sendo no máximo 5 (cinco) pontos para cada variável retromencionada. A pontuação total de cada ação governamental será atribuída por meio da multiplicação das pontuações obtidas em cada variável, podendo chegar a 125 pontos.

Quanto à materialidade, a atribuição de pontuação é realizada de forma idêntica àquela do IFMS. Portanto, considerando X o valor percentual da ação de governo em relação ao Orçamento do IFRN, tem-se a classificação no Quadro 11:

Quadro 11 – Critério de pontuação por materialidade na matriz de risco do IFRN

Critério	Classificação	Pontuação
$X > 25\%$	Muito alta materialidade	5
$10\% < X < 25\%$	Alta materialidade	4
$1\% < X < 10\%$	Média materialidade	3
$0,1\% < X < 1\%$	Baixa materialidade	2
$X < 0,1\%$	Muito baixa materialidade	1

Fonte: PAINT-2012 do IFRN (Adaptado)

Quanto à relevância, a atribuição de pontuação ocorre de forma semelhante àquela utilizada pelo IFMS, pois também se refere à análise da aderência de cada ação a 5 (cinco) aspectos, sendo 4 deles exatamente iguais aos utilizados pelo IFMS e somente o último divergente:

- atividade ligada diretamente ao cumprimento da missão da instituição;
- atividade pertencente ao Planejamento Estratégico da Instituição;
- atividades que possam comprometer serviços prestados aos cidadãos;
- atividades que possam comprometer a imagem da instituição; e
- programas prioritários.

Diferentemente do IFMS, que atribuiu 1 ponto para cada aspecto aderente e classificou as ações governamentais de “Muito baixa relevância” a “Muito Alta relevância”, na matriz de risco do IFRN é mantida a pontuação de 1 a 5, porém existem apenas 3 classificações: Coadjuvante, Essencial e Relevante, conforme Quadro 12:

Quadro 12 – Critério de pontuação por relevância na matriz de risco do IFRN

Classificação	Pontuação
Relevante	5
	4
Essencial	3
	2
Coadjuvante	1

Fonte: PAINT-2012 do IFRN (Adaptado)

Importante destacar que não constam definições de “Relevante”, “Essencial” e “Coadjuvante” que contribuam para reduzir a subjetividade da classificação das ações governamentais, além de que não há qualquer referência à diferenciação na atribuição de

pontuação 2 ou 3 para as ações classificadas como essenciais e na atribuição de pontuação 4 ou 5 para as ações classificadas como relevantes.

Quanto à criticidade, a atribuição de pontuação decorre da utilização da média aritmética da pontuação de 3 componentes, sendo eles:

Componente 1) Intervalo de tempo entre a última auditoria realizada e o momento do planejamento (quanto maior o intervalo de tempo maior a pontuação), conforme Quadro 13:

Quadro 13 – Critério de pontuação do Componente 1 da criticidade na matriz de risco do IFRN

Intervalo de tempo entre a última auditoria e o planejamento	Pontuação
Até 6 meses	0
De 7 a 12 meses	1
De 13 a 18 meses	2
De 19 a 24 meses	3
De 25 a 30 meses	4
Acima de 30 meses	5

Fonte: PAINT-2012 do IFRN (Adaptado)

Componente 2) Atividade descentralizada realizada por unidade gestora pertencente à instituição (quanto mais descentralizada maior a pontuação), conforme Quadro 14:

Quadro 14 – Critério de pontuação do Componente 2 da criticidade na matriz de risco do IFRN

Descentralização da atividade	Pontuação
Não descentralizada	1
	2
	3
Descentralizada	4
	5

Fonte: PAINT-2012 do IFRN (Adaptado)

Novamente cabe destacar a falta de critério para a definição de diferentes pontuações vinculadas a uma classificação, como ocorre para as atividades “Não descentralizada” que podem receber pontuação 1, 2 ou 3 e para as atividades “Descentralizadas” que podem receber pontuação 4 ou 5.

Componente 3) Falha/falta conhecida nos controles internos da instituição (quanto mais falhas conhecidas maior a pontuação), conforme o Quadro 15:

Quadro 15 – Critério de pontuação do Componente 3 da criticidade na matriz de risco do IFRN

Falhas nos controles internos	Pontuação
Desconhecidas	0
	1
	2
Conhecidas	3
	4
	5

Fonte: PAINT-2012 do IFRN (Adaptado)

Novamente cabe destacar a falta de critério para a definição de diferentes pontuações vinculadas a uma classificação, como ocorre para as atividades com falhas de controles internos “Desconhecidas” que podem receber pontuação 0, 1 ou 2 e para as atividade com falhas de controles internos “Desconhecidas” que podem receber pontuação 3, 4 ou 5.

Por fim, apura-se a média aritmética das pontuações obtidas nestes 3 subcritérios para obter a pontuação da variável de criticidade por meio da fórmula:

$$\text{Criticidade} = \frac{\text{Componente 1} + \text{Componente 2} + \text{Componente 3}}{3}$$

Para obtenção da pontuação total de cada ação governamental utilizou-se a seguinte fórmula:

$$\text{RISCO} = \text{Materialidade} * \text{Relevância} * \text{Criticidade}$$

Após a obtenção das pontuações totais de cada ação governamental, claramente visualizadas em quadros no PAINT do IFRN, o item “2.3. Priorização de atividades” informou que as ações priorizadas foram aquelas com o resultado da matriz de risco superior a 15 (quinze) pontos. Apesar de não haver nenhuma referência ao critério utilizado para definir o quantitativo de 15 pontos como limiar para as ações a serem priorizadas, constata-se que as ações com pontuação superior a este limiar foram efetivamente priorizadas, de modo que

ações de auditoria referentes às demais ações governamentais sequer foram incluídas no PAINT.

Da análise da matriz de risco utilizada no PAINT do IFRN, pode-se constatar que a falta de critérios mais objetivos para definição de pontuação, quando há duas ou mais opções de pontuação vinculadas a uma mesma classificação, possibilita o gerenciamento do resultado da matriz de risco, de forma que o autor da matriz de risco pode incluir ou excluir ações governamentais dentre aquelas prioritárias com a alteração de uma única pontuação. Tal possibilidade é facilitada devido ao cálculo da pontuação total ser realizado por meio da multiplicação da pontuação das variáveis, pois a operação de multiplicação tem um efeito de distorção superior à operação de adição neste caso.

Como exemplo, podemos citar uma ação governamental X, com as seguintes classificações:

- Materialidade (M): Baixa Materialidade – 2 pontos;
- Relevância (R): Essencial – 3 ou 4 pontos;
- Criticidade (C): Média aritmética igual a 2 pontos.

Na Tabela 5, foi realizada uma simulação da possibilidade de gerenciamento de resultado na matriz de risco do IFRN:

Tabela 5 – Exemplo de possibilidade de gerenciamento de resultado na matriz de risco do IFRN

Possibilidades	Materialidade (M)	Relevância (R)	Criticidade (C)	Total (M*R*C)	Priorizar ação? (acima de 15 pontos)
Atribuir 3 pontos para Relevância	2	3	2	12	Não
Atribuir 4 pontos para Relevância	2	4	2	16	Sim

Fonte: Elaboração própria (2013)

Neste caso, o autor da matriz de risco tem a possibilidade de atribuir 3 ou 4 pontos para a variável de Relevância, de modo que se a escolha for por 3 pontos, a pontuação total será igual a 12 pontos e a ação governamental não será priorizada, enquanto que se a escolha for atribuiu 4 pontos, a pontuação total será igual a 16 pontos e ação deverá ser priorizada no PAINT.

4.5.4. MATRIZ DE RISCO DO INSTITUTO FEDERAL SUL-RIO-GRANDENSE (IFSUL)

O PAINT-2012 do IFSUL apresenta os critérios de pontuação de sua matriz de risco no item “V – Área de atuação e métodos a serem aplicados”, afirmando que as atividades a serem realizadas serão priorizadas por meio da apuração do risco segundo os conceitos de materialidade, relevância e criticidade.

A matriz de risco atribuiu pontuação para cada ação governamental presente no Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) 2012 do IFSUL, sendo no máximo 5 (cinco) pontos para cada variável. A pontuação total de cada ação governamental será atribuída por meio da multiplicação das pontuações obtidas em cada variável, podendo chegar a 125 pontos.

Quanto à materialidade, a atribuição de pontuação é realizada de forma idêntica àquela do IFMS e do IFRN. Portanto, considerando X o valor percentual da ação de governo em relação ao Orçamento do IFSUL, tem-se a classificação no Quadro 16:

Quadro 16 – Critério de pontuação por materialidade na matriz de risco do IFSUL

Critério	Classificação	Pontuação
$X > 25\%$	Muito alta materialidade	5
$10\% < X < 25\%$	Alta materialidade	4
$1\% < X < 10\%$	Média materialidade	3
$0,1\% < X < 1\%$	Baixa materialidade	2
$X < 0,1\%$	Muito baixa materialidade	1

Fonte: PAINT-2012 do IFSUL (Adaptado)

Quanto à relevância, a atribuição de pontuação ocorre de forma semelhante àquela utilizada pelo IFMS, pois também se refere à análise da aderência a ação governamental a 5 (cinco) aspectos, sendo 4 (quatro) deles exatamente iguais e somente o último diferente:

- atividade ligada diretamente ao cumprimento da missão da instituição;
- atividade pertencente ao Planejamento Estratégico da Instituição;
- atividades que possam comprometer serviços prestados aos cidadãos;
- atividades que possam comprometer a imagem da instituição; e

- programas prioritários.

Apesar de classificar as ações governamentais de maneira igual ao IFRN, em “Relevante”, “Essencial” e “Coadjuvante”, a atribuição de pontuação foi realizada da mesma forma que no PAINT do IFMS, atribuindo-se 1 (um) ponto para cada aspecto aderente, podendo alcançar a pontuação máxima de 5 (cinco) pontos. Considerando Y a quantidade de aspectos abrangidos pela ação governamental, a pontuação foi atribuída conforme Quadro 17:

Quadro 17 – Critério de atribuição de pontuação por relevância na matriz de risco do IFSUL

Critério	Classificação	Pontuação
Y = 5	Relevante	5
Y = 4		4
Y = 3	Essencial	3
Y = 2		2
Y ≤ 1	Coadjuvante	1

Fonte: PAINT-2012 do IFSUL (Adaptado)

Quanto à criticidade, a atribuição de pontuação demonstra ter a mesma base conceitual utilizada na matriz de risco do PAINT do IFRN, porém com critérios mais objetivos para atribuição da pontuação, utilizando também a média aritmética da pontuação de 3 componentes, sendo eles:

Componente 1) Intervalo de tempo entre a última auditoria realizada e o momento do planejamento (quanto maior o intervalo de tempo maior a pontuação), conforme Quadro 18:

Quadro 18 – Critério de pontuação do Componente 1 da criticidade na matriz de risco do IFSUL

Intervalo de tempo entre a última auditoria e o planejamento	Pontuação
Até 6 meses	0
De 7 a 12 meses	1
De 13 a 18 meses	2
De 19 a 24 meses	3
De 25 a 30 meses	4
Acima de 30 meses	5

Fonte: PAINT-2012 do IFSUL (Adaptado)

Componente 2) Atividade descentralizada realizada por unidade gestora pertencente à instituição (quanto mais descentralizada maior a pontuação), conforme Quadro 19:

Quadro 19 – Critério de pontuação do Componente 2 da criticidade na matriz de risco do IFSUL

Descentralização da atividade	Pontuação
Centralizada	0
Descentralizada	5

Fonte: PAINT-2012 do IFSUL (Adaptado)

Novamente cabe destacar a falta de critério para a definição de diferentes pontuações vinculadas a uma classificação, como ocorre para as atividades “Não descentralizada” que podem receber pontuação 1, 2 ou 3 e para as atividades “Descentralizadas” que podem receber pontuação 4 ou 5.

Componente 3) Falha/falta conhecida nos controles internos da instituição (quanto mais falhas conhecidas maior a pontuação), conforme o Quadro 20:

Quadro 20 – Critério de pontuação do Componente 3 da criticidade na matriz de risco do IFSUL

Falhas nos controles internos	Pontuação
Sem faltas/falhas conhecidas	1
Indícios de faltas/falhas	2
Falhas/faltas já conhecidas e auditadas internamente	3
Falhas conhecidas e apontadas pela CGU/TCU	4
Falhas conhecidas e apontadas pela CGU/TCU com reincidência	5

Fonte: PAINT-2012 do IFSUL (Adaptado)

Por fim, apura-se a média aritmética das pontuações obtidas nesses 3 (três) subcritérios para obter a pontuação da variável de criticidade por meio da fórmula:

$$\text{Criticidade} = \frac{\text{Componente 1} + \text{Componente 2} + \text{Componente 3}}{3}$$

Para obtenção da pontuação total de cada ação governamental utilizou-se a seguinte fórmula:

$$\text{RISCO} = \text{Materialidade} * \text{Relevância} * \text{Criticidade}$$

As pontuações obtidas foram dispostas na matriz de risco contida no Anexo II do PAINT do IFSUL, informando que seriam priorizadas ações governamentais com pontuação acima de 30 (trinta). Apesar de não haver nenhuma referência ao critério utilizado para definir o quantitativo de 30 pontos como limiar para as ações a serem priorizadas, constata-se que as ações com pontuação superior a este limiar foram efetivamente priorizadas, de modo que ações de auditoria referentes às demais ações governamentais sequer foram incluídas no PAINT.

Importante ressaltar que as ações a serem priorizadas foram destacadas em um quadro no item “Áreas de atuação após a aplicação da Matriz de Risco”, informando que a soma dos recursos orçamentários correspondentes a estas ações atinge o percentual de 74% do total do Orçamento do IFSUL para o exercício de 2012. Esta informação pode vir a ser utilizada para definição do limite de ações a serem priorizadas em um PAINT, devendo selecionar as ações governamentais com maior pontuação na matriz de risco até que se atinja o mínimo de X% do Orçamento anual do órgão.

4.5.5. MATRIZ DE RISCO DO INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA (IFSC)

O PAINT-2012 do IFSC apresenta os critérios de pontuação de sua matriz de risco no estudo de Souza (2007), afirmando que a definição da matriz de risco levará em consideração os aspectos de materialidade, relevância, vulnerabilidade, risco e criticidade pretérita. Abaixo seguem as definições dadas pelo autor:

I - materialidade - magnitude do valor ou do volume de recursos envolvidos, isoladamente ou em determinado contexto;

II - relevância - grau de importância de determinado item em relação ao todo;

III - vulnerabilidade - qualidade dos aspectos de controle interno do ambiente;

IV - risco - intensidade de propensão a fraudes ou erros que determinada operação ou item está sujeito; e

V - criticidade pretérita - as fraudes ou erros de situações passadas, inclusive as recomendações do controle interno e as determinações do Tribunal de Contas da União pendentes de implementação.

O estudo de Souza (2007) consistiu em uma extensa pesquisa documental de relatórios de Auditoria Anual de Contas do Centro Federal de Educação de Santa Catarina (CEFET-SC), atualmente denominado Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina (IFSC), emitidos pela CGU no período de 2002 ao 1º semestre de 2007. Como resultado foi elaborada uma Matriz Base contendo a relação do quantitativo de constatações apurados nos relatórios distribuídos nas áreas da gestão do CEFET-SC, para uma melhor visualização é necessário reproduzir a Tabela 6 utilizada por Souza (2007):

Tabela 6 - Matriz Base do IFSC

Áreas da Gestão	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Total	Média	%
Gestão Operacional	7	4	2	13	2	1	29	4,8	18
Gestão Orçamentária	8	0	0	0	0	0	8	1,3	5
Gestão Financeira	2	0	0	1	0	2	5	0,8	3
Gestão Patrimonial	4	2	0	3	0	6	15	2,5	10
Gestão de Recursos Humanos	4	8	9	11	3	19	54	9	33
Gestão de Suprimento de Bens e Serviços	3	3	1	8	4	22	41	6,8	25
Controle da Gestão	2	4	0	3	0	1	10	1,6	6
Total	30	21	12	41	9	51	164		100

Fonte: Souza (2007)

A partir do preenchimento da Matriz Base, constatou-se que as áreas que continham maior criticidade pretérita (histórico de constatações pela CGU) eram, em ordem decrescente, as seguintes:

- 1) Gestão de Recursos Humanos;
- 2) Gestão de Suprimento de Bens e Serviços;
- 3) Gestão Operacional;
- 4) Gestão Patrimonial;
- 5) Controle da Gestão;
- 6) Gestão Orçamentária; e
- 7) Gestão Financeira.

Após o cálculo do percentual de constatações de cada área da gestão em relação ao total, passou-se a utilizar como referência a área com maior percentual de constatações, de

modo que a Gestão de Recursos Humanos passou a representar o percentual de 100% e o percentual das demais foi calculado proporcionalmente a 100%, conforme Tabela 7:

Tabela 7 – Percentual da Matriz Base do IFSC

Áreas da Gestão	Percentual da Matriz Base (%)	Novo Percentual (%)
Gestão Operacional	18	54
Gestão Orçamentária	5	15
Gestão Financeira	3	9
Gestão Patrimonial	10	31
Gestão de Recursos Humanos	33	100
Gestão de Suprimento de Bens e Serviços	25	76
Controle da Gestão	6	18

Fonte: Souza (2007, adaptado)

Em seguida a área de Gestão de Recursos Humanos recebeu a pontuação máxima na matriz de risco, correspondente a 40 (quarenta) pontos, enquanto a pontuação das demais áreas da gestão foi calculada proporcionalmente à primeira. Posteriormente, Souza (2010) efetuou um ajuste de pontos, somando 2 (dois) pontos às áreas que obtiveram pontuação abaixo de 7 (sete) pontos, entretanto não explicou os motivos e critérios de tal ajuste. A pontuação ficou distribuída conforme Tabela 8:

Tabela 8 – Pontuação da Matriz Base do IFSC

Áreas da Gestão	Percentual (%)	Pontos Atribuídos	Ajuste de Pontos	Total de pontos
Gestão Operacional	54	22	0	22
Gestão Orçamentária	15	6	2	8
Gestão Financeira	9	4	2	6
Gestão Patrimonial	31	12	2	14
Gestão de Recursos Humanos	100	40	0	40
Gestão de Suprimento de Bens e Serviços	76	30	0	30
Controle da Gestão	18	7	2	9

Fonte: Souza (2007, adaptado)

Por fim, Souza (2007) elaborou uma Matriz Conceitual, distribuindo o total de pontos de cada área da gestão nas variáveis mencionadas anteriormente, considerando que a

pontuação máxima admitida para cada variável é limitada a 8 (oito) pontos, conforme Tabela 9:

Tabela 9 – Matriz Conceitual do IFSC

Áreas	Materialidade	Relevância	Vulnerabilidade	Risco	Criticidade Pretérita	Pontuação Atribuída
Gestão Operacional	5	3	4	4	6	22
Gestão Orçamentária	3	2	1	1	1	8
Gestão Financeira	2	1	1	1	1	6
Gestão Patrimonial	4	2	3	2	3	14
Gestão de Recursos Humanos	8	8	8	8	8	40
Gestão de Suprimento de Bens e Serviços	8	5	4	5	8	30
Controle da Gestão	2	1	2	2	2	9

Fonte: Souza (2007, adaptado)

No trabalho de Souza (2007) foram definidos os critérios para atribuição de pontuação para cada variável, entretanto, estes critérios não foram efetivamente utilizados para as variáveis de materialidade, relevância, vulnerabilidade e risco, pois tais variáveis não foram avaliadas durante o estudo.

É interessante notar que a única variável analisada no estudo, a criticidade pretérita representada pela média de constatações exaradas pela CGU em um intervalo de tempo determinado, não teve pontuação atribuída conforme os critérios definidos anteriormente para 4 (quatro) das 7 (sete) áreas da gestão.

O Quadro 21 apresenta o critério de atribuição de pontuação para criticidade pretérita:

Quadro 21 – Critério de pontuação por materialidade na matriz de risco do IFSC

Média de Constatações	Risco	Pontuação
Acima de 8 Constatações	Alto	8
De 4 a 7,9 Constatações	Grande	6
De 1,1 a 3 Constatações	Médio	4
Até 1 Constatação	Baixo	1

Fonte: Souza (2007, adaptado)

Comparando-se a pontuação atribuída à variável “Críticidade Pretérita” na Matriz Conceitual com a pontuação que deveria ter sido atribuída mediante adoção dos critérios definidos anteriormente por Souza (2007), chega-se ao Quadro 22:

Quadro 22 – Comparativo entre o critério previamente definido e o efetivamente aplicado na Matriz de Risco do IFSC

Área	Média de constatações no período	Pontuação conforme critérios definidos pelo autor	Pontuação na Matriz Conceitual	Houve Divergência?
Gestão Operacional	4,8	6	6	Não
Gestão Orçamentária	1,3	4	1	Sim
Gestão Financeira	0,8	1	1	Não
Gestão Patrimonial	2,5	4	3	Sim
Gestão de Recursos Humanos	9	8	8	Não
Gestão de Suprimento de Bens e Serviços	6,8	6	8	Sim
Controle da Gestão	1,6	4	2	Sim

Fonte: Elaboração própria (2013)

Diante da análise da metodologia da matriz de risco do PAINT do IFSC, constata-se que Souza (2007) não aplicou os critérios de atribuição de pontuação que ele previamente definiu, resultando na distribuição subjetiva de pontuação para as 5 (cinco) variáveis. Convém observar que a pontuação da Matriz Base foi obtida a partir da análise da criticidade pretérita, de modo que a pesquisa documental realizada mantém sua validade, exclusivamente, para análise dessa variável, enquanto que para atingir o objetivo de atribuição de pontuação para as demais variáveis deverão ser realizadas as análises pertinentes.

4.6. PROPOSTA DE MATRIZ DE RISCO PARA A UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA DO IF GOIANO

A partir da análise das metodologias utilizadas para construção das matrizes de risco nos PAINT's de 5 (cinco) IF's, objetivou-se propor metodologia para elaboração de uma matriz de risco, com critérios objetivos, para a Unidade de Auditoria Interna do IF Goiano.

A proposta de matriz de risco para o IF Goiano atribuirá pontuação às ações governamentais, segundo os critérios de materialidade, relevância e criticidade, portanto, mantendo estrutura semelhante às matrizes de risco utilizadas pelo IFMS, IFRN e IFSUL. Para cada uma das variáveis será atribuída pontuação que variará de 1 (um) ponto a 5 (cinco) pontos, com a soma das pontuações das 3 (três) variáveis não ultrapassando 15 (quinze) pontos.

Para atribuição de pontuação para a variável de criticidade, será utilizado o critério comum aos 3 IF's citados anteriormente. Portanto, considerando X o valor percentual da ação de governo em relação ao Orçamento do IF Goiano, tem-se a classificação do Quadro 23:

Quadro 23 – Critério de atribuição de pontuação por materialidade para a proposta de matriz de risco para o IF Goiano

Critério	Classificação	Pontuação de Materialidade (PM)
$X > 25\%$	Muito Alta Materialidade	5
$10\% < X < 25\%$	Alta Materialidade	4
$1\% < X < 10\%$	Média Materialidade	3
$0,1\% < X < 1\%$	Baixa Materialidade	2
$X < 0,1\%$	Muito Baixa Materialidade	1

Fonte: Elaboração própria (2013)

Quanto à relevância, a atribuição de pontuação seguirá a metodologia considerada mais simples e objetiva, que é aquela utilizada pelo IFMS. Portanto, considerando Y o número de aspectos abrangidos pela ação governamental, tem-se a classificação no Quadro 24:

- Atividade ligada diretamente ao cumprimento da missão da instituição;
- Atividade pertencente ao Planejamento Estratégico da Instituição;
- Atividades que possam comprometer serviços prestados aos cidadãos;
- Atividades que possam comprometer a imagem da instituição; e
- Atividades cujo descumprimento pode causar problemas trabalhistas, fiscais e/ou legais.

Quadro 24 – Critério de atribuição de pontuação por relevância para a proposta de matriz de risco para o IF Goiano

Critério	Classificação	Pontuação de Relevância (PR)
Y = 5	Muito Alta Relevância	5
Y = 4	Alta Relevância	4
Y = 3	Média Relevância	3
Y = 2	Baixa Relevância	2
Y <= 1	Muito Baixa Relevância	1

Fonte: Elaboração própria (2013)

Quanto à criticidade, a atribuição de pontuação será realizada por meio de uma adaptação da metodologia utilizada pelo IFSUL. A estrutura composta por 3 (três) componentes será simplificada, passando a existir somente 1 (um) componente com pontuação variável de 1 a 5 pontos. Esse componente conterá aspectos referentes a “Intervalo de tempo entre a última auditoria e o planejamento”, “Falhas nos controles internos” e “Descentralização da atividade”.

Foram selecionados dois aspectos referentes a “Intervalo de tempo entre a última auditoria e o planejamento”, dois aspectos referentes a “Falhas nos controles internos” e um aspecto referente a “Descentralização da atividade”. Os aspectos selecionados estão dispostos no Quadro 25:

Quadro 25 – Aspectos a serem considerados para a relevância na proposta de matriz de risco para o IF Goiano

	Aspectos	Pontuação a ser atribuída
A	Última auditoria realizada a mais de 12 meses	1
B	Última auditoria realizada a mais de 24 meses	2
C	Falhas nos controles internos conhecidas pela Auditoria Interna e/ou CGU	1
D	Falhas nos controles internos conhecidas pela CGU e reincidentes	2
E	Atividade descentralizada	1

Fonte: Elaboração própria (2013)

Deve-se observar que não pode haver atribuição de pontuação cumulativamente para os aspectos A e B, assim como para os aspectos C e D, de modo que a pontuação máxima para a variável de criticidade não pode ultrapassar 5 (cinco) pontos. Portanto, considerando Z a

soma das pontuações a serem atribuídas para os critérios abrangentes, tem-se a classificação do Quadro 26:

Quadro 26 – Critério de atribuição de pontuação por criticidade para a proposta de matriz de risco para o IF Goiano

Critério	Classificação	Pontuação de Criticidade (PC)
Z = 5	Muito Alta Criticidade	5
Z = 4	Alta Criticidade	4
Z = 3	Média Criticidade	3
Z = 2	Baixa Criticidade	2
Z ≤ 1	Muito Baixa Criticidade	1

Fonte: Elaboração própria (2013)

A Pontuação Total (PT) de cada ação governamental será obtida por meio da soma das pontuações obtidas em cada variável, conforme fórmula abaixo:

$$PT = PM + PR + PC$$

Onde:

PT: Pontuação Total

PM: Pontuação de Materialidade

PR: Pontuação de Relevância

PC: Pontuação de Criticidade

Optou-se pela soma das pontuações de cada variável, objetivando reduzir as possibilidades de distorção e gerenciamento dos resultados da matriz de risco, que são maximizadas quando ocorre a multiplicação das pontuações variáveis, conforme demonstrado na análise do PAINT do IFRN no item 4.6.3.

A matriz de risco para priorização das ações governamentais do IF Goiano no exercício de 2013 pode ser visualizada, já com os valores de pontuação de materialidade, na Tabela 10:

Tabela 10 – Proposta de matriz de risco para o IF Goiano

Ação	Valor (R\$)	Valor (%)	PM	PR	PC	PT
0089.0181 - Pagamento de Aposentadorias e Pensões – Servidores Civis	10.309.000	7,81%	3			
2030.20RJ – Apoio à Capacitação e Formação Inicial e Continuada de Professores, Profissionais, Funcionários e Gestores para Educação Básica	516.000	0,39%	2			
2031.20RG – Expansão e Reestruturação de Instituições Federais de Educação Profissional e Tecnológica	15.942.837	12,08%	4			
2031.20RL – Funcionamento de Instituições Federais de Educação Profissional e Tecnológica	36.704.234	27,82%	5			
2031.2994 – Assistência ao Educando da Educação Profissional e Tecnológica	5.100.719	3,87%	3			
2031.6358 – Capacitação de Recursos Humanos da Educação Profissional e Tecnológica	970.653	0,74%	2			
2031.6380 – Fomento ao Desenvolvimento da Educação Profissional e Tecnológica	500.000	0,38%	2			
2109.2004 – Assistência Médica e Odontológica aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes	1.419.316	1,08%	3			
2109.2010 – Assistência Pré-Escolar aos Dependentes dos Servidores Civis, Empregados e Militares	120.000	0,09%	1			
2109.2011 – Auxílio-Transporte aos Servidores Civis, Empregados e militares	327.792	0,25%	2			
2109.2012 – Auxílio-Alimentação aos Servidores Civis, Empregados e militares	2.820.000	2,14%	3			
2109.20TP – Pagamento de Pessoal Ativo da União	48.080.094	36,44%	5			
2109.00M0 – Contribuição à Entidades Nacionais Representativas de Educação e Ensino	51.793	0,04%	1			
2109.09HB – Contribuição da União, de suas Autarquias e Fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais	9.066.644	6,87%	3			
TOTAL	131.929.082	100%	-	-	-	-

Fonte: Elaboração própria (2013)

Importante observar que a atribuição de pontuação para as variáveis de relevância e criticidade deverá ser efetuada somente após profundo estudo dos documentos e situações do IF Goiano, trabalho a ser realizado pela Unidade de Auditoria Interna do IF Goiano para elaboração da matriz de risco que constará no PAINT-2014, cumprindo o objetivo de priorizar as ações governamentais a serem auditadas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Essa pesquisa teve como objetivo propor uma metodologia de elaboração de matriz de risco para priorização das ações governamentais a serem auditadas pela Unidade de Auditoria Interna do IF Goiano, utilizando como referência os parâmetros adotados por Institutos Federais que já utilizam matrizes de risco com metodologia de atribuição de pontuação.

Da análise dos PAINT's da amostra, constatou-se que apenas 25,71% dos IF's utilizam matriz de risco com objetivo de priorizar as ações de auditoria, demonstrando que a maioria dos IF's descumpre o inciso II Art. 2º da IN 01/2007 da SFC/CGU, que dispõe sobre a obrigatoriedade de avaliação sumária quanto ao risco inerente ao objeto a ser auditado e sua relevância em relação à entidade, seja por meio do uso da matriz de risco ou outro método.

Constatou-se ainda que apenas 5 IF's (14,29%) utilizam matrizes de risco com metodologia de atribuição de pontuação que possibilitam quantificar o risco de cada ação governamental, de modo que aquelas com maior risco sejam priorizadas pela Unidade de Auditoria Interna. As metodologias utilizadas para a elaboração das matrizes de risco destes IF's foram descritas nessa pesquisa.

A metodologia utilizada pelo IFRJ atribuiu pontuação às ações de auditoria, enquanto a utilizada pelo IFSC atribuiu pontuação às áreas de gestão. Já as metodologias utilizadas pelos IFMS, IFRN e IFSUL, atribuíram pontuação às ações governamentais, por este motivo foram selecionadas para servirem de referência à criação de uma proposta de matriz de risco com atribuição de pontuação e consequente priorização das ações governamentais conforme o risco diagnosticado.

Por fim, elaborou-se uma proposta de matriz de risco para o IF Goiano, utilizando como referências as metodologias utilizadas pelo IFMS, IFRN e IFSUL. Na proposta de matriz de risco há critérios para atribuir pontuação de 0 a 5 pontos para as variáveis materialidade, relevância e criticidade de cada ação governamental, de modo que a pontuação total é obtida por meio da soma das pontuações obtidas em cada variável e não pode ultrapassar 15 (quinze) pontos.

O resultado da pesquisa é bastante motivador, visto que a proposta de matriz de risco tem potencial de utilização pelos 29 (vinte e nove) institutos federais da amostra que ainda não a utilizam, podendo se estender para todo o universo de órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. A pesquisa também pode contribuir para que a seleção das ações governamentais a serem auditadas seja realizada por meio de critérios objetivos, reduzindo-se o risco de selecionar ações com baixo risco em detrimento de ações com alto risco.

Assim, dada a importância do assunto, finaliza-se este trabalho, com o intuito de ter contribuído para a discussão do tema e incentivado o desenvolvimento das ferramentas utilizadas para o planejamento e seleção das ações de auditoria a serem realizadas pelas Unidades de Auditoria Interna dos Institutos Federais.

Destaca-se que o presente trabalho propôs uma metodologia de matriz de risco que prioriza as ações governamentais a serem auditadas, entretanto, podem ser pesquisados outros objetos de priorização, sugere-se a proposição de metodologia que priorize as áreas de gestão relacionadas nos PAINT's. Outro tema a ser pesquisado é a capacidade de cumprimento das ações de auditoria planejadas nos PAINT's, através de pesquisa comparativa entre as ações de auditoria planejadas e as ações executadas, conforme documentado no Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) dos órgãos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARRETO, Davi. GRAEFF, Fernando. **Auditoria**. 2ª Ed. São Paulo: Método, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 21/04/2012.

_____. Controladoria Geral da União. Instrução Normativa nº 07, de 29 de dezembro de 2006. **Estabelece normas de elaboração e acompanhamento da execução do Plano Anual de Atividades das Auditorias Internas das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal, e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN_CGU_07_2006_alterada.pdf>. Acesso em: 05/05/2012.

_____. Controladoria Geral da União. Instrução Normativa nº 01, de 03 de janeiro de 2007. **Estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN_SFC_01_2007.pdf>. Acesso em: 05/05/2012.

_____. Decreto nº 3591, de 06 de setembro de 2000. **Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 28/04/2012.

_____. Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008. **Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 28/04/2012.

_____. Lei nº 4.320, de 19/03/1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 01/04/2012.

_____. Lei Complementar Nº 101, de 04/05/2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 29/05/2012.

CARVALHO, José Carlos Oliveira de. **Auditoria Geral e Pública**. 2ª Ed. São Paulo: Campus, 2008.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública**. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Gerenciamento de riscos corporativos — estrutura integrada**. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>. Acesso em: 25/05/2012.

FERREIRA, Aline Rodrigues. **Avaliação de riscos para a seleção de fiscalizações no Tribunal de Contas da União – TCU**. Auditoria Interna e Controle Governamental. 2ª Ed. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2011. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2125919.PDF>>. Acesso em: 04/05/2012.

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO MATO GROSSO DO SUL. Auditoria Interna. **Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna de 2012**. Campo Grande, 2012.

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO RIO DE JANEIRO. Auditoria Interna. **Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna de 2012**. Rio de Janeiro, 2012.

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO RIO GRANDE DO NORTE. Auditoria Interna. **Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna de 2012**. Natal, 2011.

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO CIÊNCIA E TECNOLOGIA SUL-RIO-GRANDENSE. Auditoria Interna. **Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna de 2012**. Pelotas, 2012.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MASCARENHAS, Flávia Monken. **Avaliação de riscos da administração pública como subsídio ao planejamento de auditoria**. Universidade Gama Filho. Monografia de conclusão e curso de pós-graduação, Brasília, 2010. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2493388.PDF>>. Acesso em 08/01/2013.

MOREIRA, Márcia Maria. **O controle interno como paradigma da administração pública gerencial**. Controladoria Geral do Estado de Sergipe, 2008. Disponível em: <<http://www.cge.se.gov.br/modules/news/makepdf.php?storyid=620>>. Acesso em: 11/05/2012.

OLIVEIRA, Licurgo Joseph Mourão de. VIANA FILHO, Gélzio Gonçalves. **Matriz de risco, seletividade e materialidade:** paradigmas qualitativos para a efetividade das Entidades de Fiscalização Superiores. Revista do tribunal de contas do estado de Minas Gerais v. 74 — n. 1 — ano XXVIII, 2010. Disponível em: <<http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/853.pdf>>. Acesso em: 18/05/2012.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES — INTOSAI. **Normas de auditoria do Intosai.** Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/AreaAuditoriaFiscalizacao/Arquivos/FinanciamentoExternoECOoperacao/Legislacao/INTOSAI_Portugues.pdf>. Acesso em 25/05/2012.

SILVA, Moacir Marques da. **Curso de Auditoria Governamental.** 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Lia de Castro. **Controles internos e gestão de riscos:** estudo de Casos em órgãos de controle da administração pública brasileira. Auditoria Interna e Controle Governamental. 2ª Ed. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2011. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2125919.PDF>>. Acesso em: 04/05/2012.

SOUZA, Sérgio dos Santos. **Auditoria interna no setor público** (Sistemática de priorização de atividades de auditoria interna por intermédio da elaboração de matriz de risco: Estudo de caso CEFET-SC). Centro Federal de Educação Tecnológica de Santa Catarina. Monografia de conclusão de curso de especialização, Florianópolis, 2007. Disponível em <https://wiki.ifsc.edu.br/mediawiki/images/d/d9/SERGIO_DOS_SANTOS.pdf>. Acesso em 25/05/2012.

XAVIER, Luiz Renato Costa. **A utilização do risco na planificação das ações de controle da secretaria de controle interno da câmara dos deputados.** Auditoria Interna e Controle Governamental. 2ª Ed. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2011. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2125919.PDF>>. Acesso em: 04/05/2012.