

Planejamento das unidades de auditoria interna governamental baseado em riscos da gestão das universidades federais¹

Planning of government internal audit units based on management risks at federal universities

Planificación de unidades de auditoría interna gubernamental en base a la gestión de riesgos en las universidades federales

Rubens Carlos Rodrigues

<https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v17i31.639>

Resumo: A Auditoria Interna (AUDIN) deve alinhar o desenvolvimento das suas atividades às expectativas da alta administração e demais partes interessadas para o planejamento e consecução dos objetivos da entidade, bem como considerar a implementação da gestão de riscos, tendo em vista a publicação de vários normativos recomendando a sua utilização no planejamento das respectivas atividades. Nesse sentido, esta pesquisa teve como objetivo analisar o planejamento das atividades nas AUDINs pertencentes às universidades federais, com foco na gestão de riscos, no ano de 2019 (anterior à pandemia do COVID-19 [crise]). É uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa e análise documental em 62 relatórios (98,41% do total de 63 instituições), obtidos via pesquisa no Google e por transparência passiva, sendo categorizadas por meio de planilha eletrônica. Dentre os resultados, destacam-se: i) todas as 62 AUDINs utilizam a gestão de riscos para seleção dos trabalhos, sendo identificados 15 tipos de Matrizes de Risco, cujas metodologias mais comuns foram baseadas na seleção dos trabalhos que incluíam avaliação de riscos realizada pela AUDIN e seleção dos trabalhos com base em fatores de riscos; ii) em 33 (53,3%) há a participação dos gestores no planejamento das AUDINs, sendo fundamental para a obtenção de uma abordagem mais abrangente e direcionada, promovendo uma maior compreensão dos riscos e desafios específicos enfrentados pela instituição. A pesquisa contribui com um panorama holístico e com viés de aplicação real da identificação das demandas e critérios de planejamento adotando a gestão de riscos, no nível de *disclosure* das práticas e metodologias adotadas pelas AUDINs nas universidades públicas federais brasileiras. Contudo, não analisou como está sendo efetuado o processo de implantação e gerenciamento de riscos nas entidades de forma institucional, constituindo-se como oportunidade para futuras pesquisas.

Palavras-chave: risco; gerenciamento de risco; auditoria interna; universidades federais; matriz de risco.

Abstract: The Internal Audit (AUDIN) must align the development of its activities with the expectations of top management, and other stakeholders for the planning and achievement of the entity's objectives, while also considering the implementation of risk management, given the publication of various regulations recommending its use in the planning of its activities. In this sense, this research aimed to analyze the planning of activities in AUDIN belonging to federal universities, with a focus on risk management, in the year 2019 (before the COVID-19 pandemic crisis). It is a descriptive research with a qualitative approach and document analysis

¹ Artigo submetido em 31/03/2023 e aceito em 07/06/2024.

of 62 (98.41%) reports obtained through Google search and passive transparency, categorized through a spreadsheet. Among the results, it is highlighted that all universities use risk management for the selection of tasks, with 15 types of Risk Matrices identified, and the most common methodologies were based on task selection through risk assessment carried out by AUDIN and selection based on risk factors. The participation of managers in the planning of AUDIN activities reaches 53.3%, which is fundamental to obtaining a more comprehensive and targeted approach, promoting a better understanding of the specific risks and challenges faced by the institution. The research provides a holistic overview and a real-world perspective on identifying demands and planning criteria by adopting risk management, at the level of disclosing the methodological practices adopted by AUDIN in Brazilian federal public universities. However, it did not analyze how the process of risk management implementation and administration is being carried out at the institutional level, which constitutes an opportunity for future research.

Keywords: risk; risk management; internal audit; federal universities; risk matrix.

Resumen: Auditoria Interna (AUDIN) debe alinear el desarrollo de sus actividades con las expectativas de la alta dirección y otras partes interesadas para la planificación y el logro de los objetivos de la entidad, así como considerar la implementación de la gestión de riesgos, con miras a la publicación de varios normativa que recomienda su uso en la planificación de sus actividades. En este sentido, esta investigación tuvo como objetivo analizar la planificación de actividades en AUDIN pertenecientes a universidades federales, con el alcance de la gestión de riesgos, en 2019 (previo a la pandemia (crisis) de COVID-19). Se trata de una investigación descriptiva, con enfoque cualitativo y análisis documental en 62 (98,41%) informes obtenidos mediante búsqueda en Google y transparencia pasiva, siendo categorizados mediante una hoja de cálculo electrónica. Entre los resultados se destaca que todas las universidades utilizan la gestión de riesgos para seleccionar trabajos, identificándose 15 tipos de Matrices de Riesgo, cuyas metodologías más comunes se basaron en la selección de trabajos con base en la evaluación de riesgos realizada por AUDIN y selección de trabajos. basado en factores de riesgo. La participación de los gestores en la planificación AUDIN alcanza el 53,3%, fundamental para obtener un enfoque más integral y focalizado, promoviendo una mayor comprensión de los riesgos y desafíos específicos que enfrenta la institución. La investigación contribuye con un panorama holístico y con un sesgo hacia la aplicación real de la identificación de demandas y criterios de planificación adoptando la gestión de riesgos, en el nivel de divulgación de las metodologías prácticas adoptadas por AUDIN en las universidades públicas federales brasileñas, sin embargo, no analizó cómo está siendo el proceso de implementación y gestión de riesgos se llevó a cabo en las entidades de manera institucional, constituyendo una oportunidad para futuras investigaciones.

Palabras clave: riesgo; gestión de riesgos; auditoria interna; universidades federales; matriz de riesgo.

1. INTRODUÇÃO

O objetivo do planejamento consiste em fornecer elementos, rotinas e ferramentas necessárias à implementação da estratégia, assim, os riscos identificados e controlados articulam-se dentro da administração pública a outros planos de estratégias governamentais visando fortalecer e sedimentar o alcance dos objetivos previamente determinados através das políticas públicas (Vieira & Quadros, 2017).

A Instrução Normativa SFC 09/2018 orienta que o Planejamento das Atividade de Auditoria Interna (PAINT) deve ser elaborado de forma a definir quais serão os trabalhos prioritários a serem realizados pela unidade de auditoria interna (AUDIN) (Brasil, 2018), ao passo que, a Instrução Normativa CGU

03/2017 estabelece os procedimentos para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental por meio do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental (Brasil, 2017a). Ressalta-se que a Instrução Normativa Conjunta CGU/MPOG nº 01/2016 também fornece diretrizes para a adoção de uma metodologia de gestão de riscos no âmbito do Poder Executivo Federal brasileiro, visando fornecer uma estrutura para identificar, avaliar e tratar os riscos que podem afetar as organizações corporativas, promovendo uma abordagem estruturada e integrada de gestão de riscos (Brasil, 2016).

A Instrução Normativa CGU 03/2017 estabelece que as atividades da AUDIN devem ser realizadas de forma sistematizada, disciplinada e baseada em riscos, os quais serão estabelecidos para cada tra-

balho e que estejam de acordo com o propósito da atividade de auditoria interna e contribuam para o alcance dos objetivos institucionais e estratégias da unidade auditada. (Brasil, 2017a). O Decreto federal nº 9.203/2017 destaca a importância da participação dos diversos atores da organização no processo de planejamento, incluindo gestores, servidores e demais partes interessadas (Brasil, 2017b).

A colaboração e o diálogo entre esses atores são fundamentais para a definição de metas realistas, a identificação de oportunidades de melhoria e a construção de um planejamento integrado e alinhado com os princípios de governança estabelecidos (Aquino, Rocha, Olivieri, & Pinho, 2018).

A gestão de riscos deve estar inserida em todos os processos organizacionais e na área pública deve ser um processo cujo protagonismo pode ser atribuído aos órgãos de controle em função do potencial indutor destes (Miranda, 2017), no entanto, a concepção, estruturação e implementação da gestão de risco nas organizações é atribuição da alta administração, e os demais gestores públicos apoiadores desta cultura (Klein Junior, 2020).

A AUDIN atua sobre os sistemas de controle interno e os processos de gestão das instituições a que se vinculam, sendo considerada a terceira linha de defesa da pirâmide do sistema de controle interno (Vieira, 2019), cuja importância deriva de sua própria missão de propagar benefícios à gestão organizacional, estabelecer normas e padrões que possibilitam melhorias na eficiência e eficácia no processo de governança institucional (Rodrigues & Machado, 2021), gerando controles internos mais consistentes e a promoção de melhorias na governança (Trivelato, Mendes, & Dias, 2018).

A AUDIN deve alinhar o desenvolvimento das suas atividades ao planejamento estratégico, às expectativas da alta administração e das demais partes interessadas para o planejamento e consecução dos objetivos da entidade (Sousa et al., 2018), os riscos envolvidos nas unidades auditadas, assim como os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos quando estiver sendo elaborado o PAINT (Brasil, 2018).

Com a entrada em vigência de novos normativos que orientam as atividades de Auditoria Interna Governamental, em especial a Instrução Normativa nº 03/2017, Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, houve uma orientação maior que estas unidades atuassem mais com foco na Avaliação e Consultoria, buscando alinhar a atuação das AU-

DINs com as perspectivas da gestão das respectivas instituições, aprimorando a prestação dos serviços públicos e fornecendo assessoria e segurança aos gestores em aspectos estratégicos, gestão de riscos, governança e melhoria dos controles internos (Brasil, 2017a). Essa mudança busca promover uma sinergia entre a AUDIN e a gestão, com o intuito de aprimorar a eficiência e a eficácia das atividades, fortalecer a governança institucional e garantir a conformidade com as normas e regulamentações vigentes (Dantas de Moraes, Lima, & Silva, 2023).

As universidades públicas federais, objeto de estudo deste artigo, tiveram que adequar as atividades das suas AUDINs para estarem em conformidade com as instruções normativas supracitadas e destacam-se por possuírem “um vasto campo de trabalho, devido à multidisciplinaridade de suas ações, tanto no campo acadêmico quanto administrativo e aos grandes volumes dos recursos financeiros orçados” (Rodrigues, 2019, p.1).

Embora tenham sido emitidas diretrizes desde 2015 para a adoção da matriz de risco no planejamento das atividades da AUDIN, pouco se sabe sobre como essas recomendações estão sendo concretamente implementadas nas instituições de ensino superior. Diante do exposto, emerge a seguinte questão de pesquisa: **Como é o processo de planejamento das atividades das Auditorias Internas com foco na gestão de risco nas universidades federais brasileiras?** Este artigo tem por objetivo analisar o planejamento das atividades nas unidades de auditoria interna pertencentes às universidades federais, com escopo da gestão de riscos. Sendo os objetivos específicos: a) identificar origens de demanda de atividades para as AUDINs; b) apresentar as metodologias utilizadas para planejamento das atividades e c) análise das matrizes de risco elaboradas e adotadas nas unidades.

Nestes recentes anos, vários normativos foram emitidos (Brasil, 2016, 2017a, 2017b, 2018) reforçando a necessidade do planejamento das atividades adotando a gestão de riscos nas entidades públicas, fornecendo um arcabouço teórico e generalista para o desenho, elaboração e implantação do planejamento. Esta pesquisa torna-se relevante, pois intenciona fornecer um panorama holístico e com viés de aplicação real da identificação das demandas e critérios de planejamento adotados para a gestão de riscos, no nível de *disclosure* das práticas assumidas nas universidades públicas federais brasileiras. Também fornece um retrato antes do lançamento do Programa de Gestão de Riscos do

TCU (ProgerTCU), cujo objetivo visava a incentivar e fortalecer a cultura orientada ao risco como uma ferramenta de gestão, capaz de impulsionar e aprimorar os resultados institucionais, tendo em vista o suporte para a concepção, implementação, monitoramento e melhoria contínua da gestão de riscos, servindo, assim, como base para estudos posteriores.

O planejamento para o ano de 2019 foi escolhido tendo em vista o reflexo da imposição normativa no planejamento das atividades, pois é *ex post* à implementação destas normas relacionadas ao planejamento e gestão de riscos das AUDINs no contexto brasileiro, porém, anterior à pandemia do COVID-19 (crise) e pode ter resultados específicos e bastante distintos dos encontrados no recorte amostral desta pesquisa. Destarte, para todos os anos posteriores a 2019 há que se considerar uma contextualização diferente, tendo em vista a realidade pandêmica.

O trabalho conduzido por Rodrigues (2019) consistiu em analisar a seleção e priorização das atividades da AUDIN por meio da adoção de matriz de risco, logo no início da vigência do normativo que estabeleceu a sua utilização para a elaboração do planejamento da unidade. A presente pesquisa busca avançar nessa linha de estudo, analisando o processo de demandas e planejamento das AUDINs em um horizonte temporal que já tenha permitido a implementação das medidas propostas nos normativos (Brasil, 2015, 2016, 2017a, 2018).

Destarte, ao considerar os resultados de Rodrigues (2019) e as análises subsequentes, espera-se que a pesquisa atual proporcione uma visão abrangente e atualizada do processo de planejamento das AUDINs, destacando a importância da adoção da matriz de risco como ferramenta na seleção e priorização das atividades de auditoria, permitindo uma compreensão mais ampla dos desafios e oportunidades enfrentados pelas AUDINs no contexto brasileiro, fornecendo subsídios para o aprimoramento das práticas de gestão de riscos e fortalecimento da governança interna nas universidades federais brasileiras.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão abordados os temas considerados necessários para o entendimento da presente pesquisa.

2.1 Gerenciamento de riscos

Todas as organizações estão sujeitas a eventos que podem gerar impactos, positivos ou negativos,

em suas atividades. O risco é uma medida de incerteza que envolve o retorno de um investimento (Gitman & Zutter, 2017), sendo uma medida da probabilidade e da consequência de não atingir a meta de um projeto definido (Trivelato et al., 2018).

A estrutura de controles internos dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal é composta por três linhas de defesa da gestão, que devem atuar de forma coordenada e eficiente para fortalecer a governança (Rodrigues & Machado, 2021). A primeira linha de defesa engloba os controles primários, os quais são estabelecidos e mantidos pelos gestores responsáveis pela implementação das políticas públicas, sendo aplicados durante a execução das atividades e tarefas, abrangendo os macroprocessos finalísticos e de apoio (Brasil, 2016, 2017a).

A segunda linha de defesa, por sua vez, refere-se ao nível gerencial e tem como objetivo garantir que as atividades realizadas pela primeira linha estejam conduzidas de maneira adequada. Já a terceira linha de defesa é representada pela atividade de auditoria interna governamental, que desempenha serviços de avaliação e consultoria com base nos princípios de autonomia técnica e objetividade. Como parte integrante dessa estrutura, a auditoria interna governamental oferece uma perspectiva independente e imparcial, contribuindo para fortalecer os controles internos, identificar áreas de melhoria e promover uma gestão eficiente e transparente (Brasil, 2016, 2017a).

O risco embora esteja associado à incerteza de um evento, pode ser calculado por meio da probabilidade, por isso autores relacionam risco com as expressões: grau de incerteza e possibilidade (Azevedo et al., 2017). Ademais, destaca-se que os riscos das entidades podem ser reduzidos, mediante a adoção de medidas preventivas, sendo importante a opção de mitigá-los por meio do gerenciamento de riscos (Cavalcanti & Martins, 2015).

O conceito de gerenciamento de risco organizacional surgiu na década de 90 e cresceu rapidamente nos anos 2000, como sendo uma abordagem holística para avaliar os riscos que uma organização enfrenta (Arena, Arnaboldi, & Azzzone, 2010). Aven (2016) afirma que a partir do surgimento da gestão de riscos como campo científico, foram criados os primeiros periódicos, artigos e conferências apresentando conceitos e princípios sobre o processo de avaliação e gerenciamento adequados aos riscos.

As entidades têm sido estimuladas a gerenciarem seus riscos, tendo em vista a atuação das agências de risco, associações de profissionais, ór-

gãos legislativos, órgãos reguladores, mercados de ações, normas internacionais, organizações e consultorias na disseminação da sua implementação (Oleskovicz, Oliva, & Pedroso, 2018).

O gerenciamento de riscos pode ser compreendido como um processo contínuo, proativo e sistemático de compreensão, gerenciamento e comunicação de riscos (Rodrigues, 2019), sendo considerado uma importante ferramenta para identificar, avaliar e abordar os vários riscos que as entidades estão expostas (Araújo & Gomes, 2021).

A gestão de riscos é essencial para o setor público, pois pode resultar em serviços públicos de maior qualidade e em políticas públicas mais eficazes. Com isso, o governo adota estratégias e práticas voltadas para a gestão de risco, a qual possui como preocupação central cuidar do bem público (Avila, 2014).

Drogalas et al. (2017) examinaram a influência da auditoria interna no gerenciamento eficaz de riscos em empresas situadas na Grécia e encontraram como resultado que o gerenciamento de riscos, assim como a auditoria interna são de suma importância para uma gestão eficiente das empresas. Sendo que o planejamento das atividades da auditoria interna com base no gerenciamento de riscos, o envolvimento dos auditores internos e o comprometimento da alta administração estão positivamente associados ao gerenciamento eficaz de riscos.

A estratégia de gerenciamento de riscos deve ser estabelecida no início de um projeto e o risco deve ser avaliado durante todo o ciclo de vida do projeto. Por isso, o PMBOK (*Project Management Body of Knowledge*) recomenda que o processo de gerenciamento de risco deva seguir as seguintes etapas: planejamento de riscos, identificação de riscos, análise de riscos, desenvolvimento de estratégias de resposta aos riscos e monitoramento e controle de riscos (Kerzner, 2009).

Segundo Rodrigues e Machado (2021), cada órgão do governo precisa de um comitê de auditoria, e nesse sentido, todas as entidades devem possuir um sistema de controle interno, devendo ser elaborado um relatório anual, o qual irá apresentar uma declaração sobre a efetividade dos seus trabalhos.

2.2 Auditoria Interna

A palavra Auditoria tem sua origem do latim *audire* que significa ouvir em português (Rodrigues, Sampaio, & Machado, 2020), sendo que o auditor interno é funcionário, próprio ou terceirizado, da empresa responsável pelo exame dos controles opera-

cionais e tem por finalidade assessorar as tomadas de decisões da alta administração (Diniz & Sales, 2018).

Vale ressaltar que o auditor interno não pode estar subordinado às pessoas responsáveis pelos processos que serão examinados em suas atividades, para não incorrer risco de comprometer o seu relatório (Rodrigues & Machado, 2021). Neste sentido, o auditor interno deve prestar informações apenas aos gestores que o incumbiram da função. Dessa forma, o auditor atua com independência para emitir esse parecer com confiabilidade (Fernandes, Borges, & Leite Junior, 2017).

A AUDIN está em um processo de transformação ao longo dos anos, passando de uma postura mais punitiva para possuir, cada vez mais, uma atitude técnica e que busca auxiliar no desenvolvimento da entidade (Diniz & Sales, 2018; Dantas de Moraes, Lima, & Silva, 2023), compreendendo a avaliação e adequação de controles internos, de modo a identificar os riscos organizacionais, seus respectivos impactos e a probabilidade de sua ocorrência (Vasconcelos et al., 2017).

A AUDIN deve então focar o desenvolvimento de atividades de consultoria, tencionando acrescentar valor à entidade, auxiliando-a na consecução de seus objetivos, por meio de uma abordagem sistêmica e disciplinada, para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, controle e governança.

2.3 Auditoria no setor público

A auditoria no setor público representa um instrumento de controle de extrema importância para assegurar a integridade e a eficácia do uso dos recursos públicos. Essa prática abrange diversos níveis da administração governamental, incluindo esferas federal, estadual e municipal (Mattos, 2017). Seu propósito consiste em verificar a legalidade das ações das entidades públicas, auxiliando na realização dos objetivos institucionais e fornecendo orientações aos gestores para manter um controle eficiente dos processos organizacionais. Além disso, a auditoria no setor público desempenha um papel fundamental na identificação e correção de erros, na redução de desperdícios de recursos, no combate à improbidade administrativa, à negligência e à omissão na gestão pública (Rodrigues & Machado, 2021).

Um dos aspectos relevantes dessa prática é sua abordagem preventiva, pois ao antecipar e mitigar os riscos associados às atividades governamentais,

a auditoria pública desempenha um papel proativo na gestão dos recursos públicos, resultando em benefícios diretos para a população. Quando realizada de maneira eficaz, garante que os recursos sejam alocados de forma correta e eficiente em áreas como educação, saúde e infraestrutura, melhorando consideravelmente a qualidade de vida da sociedade como um todo (Rodrigues, Sampaio, & Machado, 2020).

De acordo com as Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI), a auditoria no setor público fornece informações e avaliações independentes e objetivas sobre a gestão e o desempenho de políticas, programas e operações governamentais. Essas avaliações são fundamentais para órgãos legislativos, entidades de controle, líderes governamentais e para o público em geral, por promoverem transparência e accountability nas atividades do governo (TCU, 2016, p.4).

A auditoria no setor público é um importante mecanismo para garantir a responsabilidade, a eficiência e a transparência na administração dos recursos públicos, cujo papel transcende a identificação de irregularidades, envolvendo também a prevenção de problemas, o fortalecimento da governança e a garantia de que os recursos públicos sejam utilizados de forma responsável para beneficiar a sociedade.

2.4 Planejamento das atividades

No ano de 2001, por meio da Instrução Normativa 01 da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), teve início um processo de avaliação e planejamento das Auditorias Internas, com a edição de normas para a elaboração do Plano Anual de Atividades da

Auditoria Interna (PAINT) e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), buscando auxiliar na operacionalização dos trabalhos de Auditoria (Brasil, 2015, 2016).

O PAINT deve ser elaborado de forma a definir quais são os trabalhos prioritários a serem desenvolvidos pela AUDIN. Para isso, deve-se considerar o planejamento estratégico da unidade auditada, as expectativas da alta administração e dos demais *stakeholders*, riscos significativos, processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos da unidade auditada (Brasil, 2018).

Na descrição dos critérios para a elaboração do PAINT, os macroprocessos e os seus temas passíveis de serem trabalhados devem ser identificados, analisados e classificados por meio de matriz de risco, permitindo, assim, uma hierarquização das atividades (Brasil, 2018).

A avaliação dos procedimentos de controles internos possui algumas etapas, que remetem basicamente a três estágios: apontamento dos riscos inerentes à área sob análise, a identificação dos controles internos existentes para mitigar tais riscos e a avaliação quanto à qualidade do processo de execução de tais controles.

A Instrução Normativa 03/2017 trata, dentre outros assuntos, sobre o planejamento da unidade de auditoria interna governamental dentro do qual explica sobre como realizar o plano de auditoria interna baseada em riscos, destacando-se por apresentar o conteúdo mínimo exigido no plano (Brasil, 2017a) conforme a Tabela 1 demonstra.

TABELA 1 - CONTEÚDO MÍNIMO DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA

ITEM	DESCRIÇÃO
1	Relação dos trabalhos a serem realizados pela AUDIN em função de obrigação normativa, por solicitação da alta administração ou por outros motivos.
2	Relação dos trabalhos selecionados com base na avaliação de riscos.
3	Previsão de, no mínimo, 40 horas de capacitação para cada auditor interno governamental, incluindo o responsável pela AUDIN.
4	Previsão da atividade de monitoramento das recomendações emitidas pela AUDIN em trabalhos anteriores e ainda não implementadas pela Unidade Auditada.
5	Relação das atividades a serem realizadas para fins de gestão e melhoria da qualidade da atividade de auditoria interna governamental.
6	Indicação de como serão tratadas demandas extraordinárias recebidas pela AUDIN durante o período de realização do Plano de Auditoria Interna.
7	Relação das atividades necessárias à elaboração do Plano de Auditoria Interna.
8	Relação das atividades destinadas à avaliação do Plano de Auditoria do exercício em curso e à elaboração de relatório sobre os resultados da AUDIN no exercício.
9	Exposição, sempre que possível, das premissas, restrições e riscos associados à execução do Plano de Auditoria Interna.

Fonte: Adaptado de Brasil (2017a).

O Mapeamento dos Processos é necessário para efetivação do processo de Gerenciamento de Riscos, sendo que o trabalho de AUDIN tem por objetivo:

1) Avaliação da Governança - tecer recomendações da adoção de medidas apropriadas e se a governança de TI provê suporte às estratégias e objetivos da organização;

2) Avaliação do Gerenciamento de Riscos - avaliar a eficácia e tecer contribuições para a melhoria do processo de gerenciamento de riscos da Unidade Auditada, observando a identificação dos riscos significativos, comunicação de forma oportuna e se as respostas ao risco são estabelecidas conforme o seu apetite;

3) Avaliação dos Controles Internos da Gestão - auxiliar as demais unidades a manterem os controles efetivos, alinhados com os objetivos estratégicos e avaliando também se a alta administração tem consciência de sua responsabilidade pela implementação e melhoria contínua desses controles (Brasil, 2017a).

Com isso, o Mapeamento dos Processos busca maior segurança aos atos praticados pelos gestores, em seus aspectos estratégicos, de gestão de riscos, de governança e de melhoria dos controles internos.

Rodrigues (2019) buscou identificar quais os métodos empregados para a construção de matrizes de risco, no ano de 2016, pelas AUDINs inseridas na Universidades Federais brasileiras, haja vista que o normativo estabelecendo a obrigatoriedade tinha sido emitido no ano de 2015. O autor identificou-se que em 43 AUDINs (71,67%) eram utilizadas Matrizes de Risco e em outras 15 instituições (25,00%) não se pode afirmar que não utilizaram qualquer outro método para priorizar as atividades, tendo em vista que não foi evidenciado no PAINT tal uso. Na ocasião, foram identificadas cinco metodologias diferentes para o planejamento considerando os riscos identificados e analisados pela entidade.

As matrizes descritas e analisadas por Rodrigues (2019) são as seguintes:

a) Matriz de Risco Básica: neste tipo de Matriz, os processos são avaliados com base nos critérios da materialidade (créditos orçamentários), relevância e criticidade, a fim de apurar o risco inerente à priorização das atividades para serem realizadas.

b) Matriz de Risco desenvolvida pela Universidade Federal do ABC (UFABC): a metodologia consiste na hierarquização das ações a serem realizadas de acordo com a visão dos gestores dos níveis estratégico, tático e operacional e da auditoria interna, sendo bastante complexa e sendo necessário um bom conhecimento para utilizá-la.

c) Matriz de Análise de Processos Críticos – MAPC: neste tipo de Matriz são considerados o planejamento estratégico, a estrutura de governança, as expectativas da alta administração, o gerenciamento de riscos e os controles existentes. Baseando-se nesses elementos, são aplicados os critérios de relevância, materialidade, criticidade e oportunidade, associados a níveis de prioridade elencados pela própria equipe de Auditoria.

d) Matriz de Risco Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG): é baseada em informações disponíveis na instituição e na mensuração quali/quantitativa dos riscos, na visão da equipe de Auditoria, sendo esta a única responsável pela confecção da matriz, pois não há a participação dos gestores neste processo, e sua elaboração é delineada em cinco etapas distintas.

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

Essas matrizes encontradas por Rodrigues (2019) representam um marco inicial nas auditorias internas das universidades federais brasileiras para o aprimoramento dos processos de gestão de riscos. No entanto, é importante ressaltar que a evolução e aprimoramento dessas matrizes são fundamentais para garantir uma abordagem cada vez mais eficaz e alinhada às necessidades das instituições de ensino.

Na próxima seção, será descrita a metodologia adotada para a realização da presente pesquisa, buscando contribuir com o avanço das práticas de auditoria interna e gestão de riscos nas universidades federais e que possam auxiliar na tomada de decisões estratégicas e no fortalecimento da governança interna nas instituições de ensino superior.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa em questão possui uma natureza predominantemente descritiva (Beuren, 2017), tendo em vista apresentar de forma detalhada e resumida as metodologias aplicadas nas matrizes de risco identificadas no contexto do PAINT. Quanto à análise dos dados, adotou-se uma abordagem qualitativa, buscando compreender os aspectos descritos e envolvidos nas metodologias de gestão de risco.

A pesquisa se direciona a uma população específica, que abrange todas as universidades públicas federais listadas em 10 de abril de 2019 no Ministério da Educação (MEC), totalizando 63 instituições. Para a seleção da amostra adotou-se como critério a presença de informações detalhadas nos relatórios do PAINT relacionadas à metodologia utilizada e à matriz de risco empregada para a hierarquização das atividades planejadas. Esse critério é fundamental para assegurar que a seleção e o planejamento das atividades sejam facilmente compreensíveis e acessíveis aos usuários desses relatórios, contribuindo, assim, para uma gestão mais eficaz e transparente.

A obtenção da amostra foi realizada por meio do acesso aos relatórios PAINT, utilizando-se de buscas no *Google*, no dia 10 de abril de 2019, com os termos “PAINT” e o nome da universidade por extenso, das quais foram obtidos 33 relatórios, sendo enviadas solicitações de informações por meio do Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (e-SIC), na mesma data para as demais 30 universidades. O período do recebimento dos relatórios não disponíveis nos sítios eletrônicos das Universidades ficou compreendido entre as datas de 10 de abril de 2019 a 17 de junho de 2019, que corresponde à data em que uma entidade situada na região Norte respondeu, haja vista que foi necessário utilizar os recursos de “Reclamar à CGU” e recorrer a instâncias superiores, disponíveis na Lei de Acesso à Informação, para obter tal relatório.

A Universidade Federal de Santa Catarina informou que não tinha disponibilizado o PAINT anteriormente porque ele estava tramitando nos Órgãos Deliberativos Centrais da Universidade para ser apreciado, com publicidade assegurada somente após a tomada de decisão, motivo de estar disponível no portal eletrônico da entidade somente no dia 11 de junho de 2019.

A Universidade Federal do Oeste da Bahia (UFOB) empossou, em fevereiro de 2019, dois auditores aprovados em concurso público, conforme informações colhidas via e-SIC, e a AUDIN estava

sendo gestada para, em breve, ser formalmente criada. Por isso, ainda não tinha sido elaborado e formalizado o PAINT para o ano corrente de 2019.

Obteve-se, então, acesso a relatórios de 62 universidades, correspondendo a 98,41% do total da população alvo. Efetuou-se leitura dos relatórios para verificar as demandas e os fatores considerados para o planejamento das atividades, bem como proceder com a identificação das Matrizes de risco, conforme já efetuado por Rodrigues (2019) e, caso uma nova matriz fosse encontrada, proceder-se-ia com a caracterização dos procedimentos utilizados para confeccioná-la.

Também, procurou-se identificar quais eram os participantes do processo de planejamento das atividades, bem como qual o critério para a seleção dos trabalhos adotados pela unidade de auditoria. O banco de dados utilizado neste trabalho pode ser solicitado ao autor principal. Os resultados e discussões são apresentados na próxima seção.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nesta seção serão apresentados os principais achados da pesquisa.

4.1. Fatores considerados para o Planejamento das atividades

No processo de planejamento das atividades, é importante destacar que nem todas as atividades planejadas pela AUDIN são realizadas considerando a gestão de riscos. Entretanto, nos relatórios PAINT, as AUDINs apresentaram os fatores, a seguir, para o desenvolvimento de suas atividades, abrangendo diversas origens de demanda identificadas.

4.1.1. Trabalhos decorrentes de obrigação normativa

São trabalhos oriundos de imposição legal, seja por normativos internos, como os emitidos pelos órgãos de controle, os quais são listados alguns:

- a) Elaboração do PAINT para o exercício seguinte;
- b) Elaboração do RAIN'T do exercício corrente;
- c) Acompanhamento da Execução do PAINT do exercício corrente e de recomendações emitidas pela própria AUDIN;
- d) Elaboração e consolidação dos itens relacionados à atuação da AUDIN, que constarão no Relatório de Gestão da entidade, nos termos das Decisões Normativas emitidas pelo (TCU;

- e) Monitoramento das Recomendações emitidas por órgãos de controle, tais como TCU e Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (CGU), assim como, acompanhamento e suporte a auditorias realizadas por estes órgãos;
- f) Consultorias e Assessoramento à Gestão;
- g) Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental; e
- h) Gestão e melhoria da qualidade da atividade de auditoria interna governamental.

O desenvolvimento dessas atividades é essencial para garantir a conformidade com as regulamentações, promover a transparência e aprimorar a eficiência e eficácia da auditoria interna governamental. No entanto, Klein Junior (2020) reforça a importância de não sobrecarregar este setor, bem como sobre demandas conflitantes produzidas por diferentes órgãos de controle, o que tornaria a implementação da gestão de riscos um processo difícil em qualquer entidade.

A atuação da AUDIN visa à melhoria da gestão dos recursos, desenvolvendo ações com independência e respeito à legislação, estreitando os laços de parceria com os diversos órgãos de controle governamental e enfatizando sempre a transparência da gestão (Sousa et al., 2018), com a proposição de meios que facilitem o controle social sobre os atos da Universidade e que permitam ao cidadão o acesso à informação, como preconiza a legislação que trata do tema (Rodrigues, Macêdo, & Sampaio, 2023).

4.1.2. Trabalhos decorrentes de solicitação da Alta Administração

Além das atividades regulares e obrigatórias, a AUDIN também desempenha trabalhos decorrentes de solicitações específicas da Alta Administração e de outras partes interessadas (Pinheiro & Oliva, 2020), os quais são conduzidos com base nos objetivos estratégicos da entidade, visando fornecer uma análise aprofundada e uma avaliação imparcial de áreas específicas ou situações de interesse.

A solicitação desses trabalhos pode ocorrer quando há a necessidade de uma análise mais detalhada em determinada área, a identificação de possíveis vulnerabilidades ou a avaliação de um processo específico em relação aos padrões de qualidade ou conformidade aplicáveis. Esses trabalhos, geralmente, envolvem a condução de auditorias ad hoc,

revisões especiais ou investigações internas.

Ao atender a essas solicitações da Alta Administração, a AUDIN busca apoiar as decisões estratégicas, fornecendo informações objetivas e relevantes para a melhoria contínua, o fortalecimento dos controles internos e a mitigação de riscos (Rodrigues, 2019). A realização desses trabalhos adicionais demonstra a flexibilidade e a adaptabilidade da auditoria interna em atender às necessidades específicas da organização, contribuindo para a eficácia global da função e o alcance dos objetivos institucionais (Dantas de Moraes, Lima, & Silva, 2023).

É imprescindível ressaltar que o acúmulo de demandas existentes pode representar um desafio significativo para a efetiva implementação da gestão de riscos na instituição (Trivelato et al., 2018). Nesse contexto, é fundamental que os principais gestores assumam um papel de liderança proativo para garantir que as estruturas, sistemas e estratégias necessárias para uma gestão eficaz de riscos estejam disponíveis (Klein Júnior, 2020). Isso requer a alocação adequada de recursos, a promoção de conscientização sobre a importância da gestão de riscos e a criação de uma cultura organizacional que valorize a identificação, avaliação e mitigação de riscos (Araújo & Gomes, 2021).

4.1.3. Trabalhos decorrentes de outros motivos

Além das atividades regulares e das solicitações da Alta Administração, a AUDIN também realiza trabalhos decorrentes de outros motivos, os quais são programados em função de demandas específicas, como decisões judiciais, requisições e determinações de órgãos de controle externo, que não foram abordados anteriormente.

Essas demandas podem surgir de auditorias externas, investigações de irregularidades ou ações legais que requerem uma avaliação independente e imparcial por parte da auditoria interna e visa fornecer informações confiáveis e objetivas que possam auxiliar no cumprimento de obrigações legais, no esclarecimento de questões pendentes ou no atendimento a requisitos específicos estabelecidos por órgãos externos de controle.

A AUDIN desempenha um papel fundamental nessas situações, ajudando a garantir a conformidade e a transparência, contribuindo para a resolução adequada de problemas identificados, fortalecendo sua credibilidade e demonstra seu compromisso com a integridade e a responsabilidade institucional (Rodrigues & Machado, 2021).

4.2. Planejamento das atividades

Conforme o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (Brasil, 2017a) há três metodologias passíveis de utilização para a elaboração do Plano de Auditoria baseada em riscos, vide Tabela 2:

TABELA 2 - METODOLOGIA MANUAL DE AUDITORIA

METODOLOGIA MANUAL DE AUDITORIA	F	F
2. Seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela AUDIN	30	48,39%
3. Seleção dos trabalhos com base em fatores de riscos	29	46,77%
1. Seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela Unidade Auditada	3	4,84%
Total Geral	62	100,00%

Nota: F= Frequência absoluta f=frequência percentual. / Fonte: Dados da pesquisa (2023).

A seleção dos trabalhos segundo a metodologia elaborada pela própria AUDIN foi a mais adotada. A avaliação de riscos é conduzida por meio de uma análise sistemática e estruturada, que considera diversas variáveis, como a probabilidade de ocorrência de um risco, seu impacto potencial, a materialidade financeira, a relevância estratégica e regulatória, conhecimento dos objetivos estratégicos da gestão por unidade auditada, identificação dos riscos que ameaçam esses objetivos, avaliação de riscos, vinculação entre riscos e o universo da auditoria. Essa análise permite identificar os riscos mais críticos e estabelecer uma ordem de prioridade para os trabalhos de auditoria.

A metodologia que envolve a definição e seleção dos trabalhos com base em fatores de risco, ainda é muito utilizada e está relacionada a que a instituição auditada não tenha instituído um processo formal de gerenciamento de riscos e o seu cadastro de riscos ainda não seja confiável. Os fatores de riscos são identificados pela própria AUDIN e geralmente envolvem os critérios relacionados à materialidade, criticidade e relevância.

Somente três entidades possuem matriz de riscos estabelecida de forma institucional, da maneira como a AUDIN indicou nos PAINTs, com o cadastro dos riscos confiável sendo, então, utilizado como in-

sumo para a elaboração do seu planejamento.

Contudo, a seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela Unidade Auditada é um processo no qual a própria unidade avalia os riscos relevantes para seus processos e operações, associados às suas atividades e determina quais áreas serão objeto de auditoria interna (Brasil, 2017a).

Ao envolver a unidade auditada no processo de seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos, promove-se uma maior conscientização e engajamento dos responsáveis pelas áreas auditadas, criando uma cultura de gestão de riscos mais sólida e estimulando a implementação de ações corretivas e preventivas para mitigar os riscos identificados.

Este achado reforça os resultados encontrados por Araújo e Gomes (2021), os quais ao pesquisarem sobre a percepção dos membros dos comitês de riscos das universidades federais do Brasil, quanto aos desafios na adoção da gestão de riscos nestas instituições, constaram que as universidades analisadas ainda não possuem estrutura adequada para que a gestão de riscos possa ser executada eficazmente, sendo o mapeamento de processos um desafio relevante.

Na Tabela 3 são apresentados os participantes do processo de planejamento das atividades a serem executadas na entidade.

TABELA 3 - PARTICIPANTES DA ELABORAÇÃO DO PAINT

PARTICIPANTES	F	F
Gestores + Auditoria Interna	33	53,23%
Auditoria Interna	29	46,77%
Total Geral	62	100,00%

Nota: F= Frequência absoluta f=frequência percentual. / Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Identificou-se que o processo de planejamento das atividades passou a contar com mais participação dos gestores, passando de 45,95%, conforme Rodrigues (2019), para os atuais 53,23%. Saliente-se que a amostra da pesquisa anterior foi composta por 37 auditorias.

A participação dos gestores no planejamento das atividades a serem realizadas pelas AUDINs nas universidades federais desempenha um papel crucial na eficácia e no sucesso do processo de auditoria, tendo em vista que os gestores possuem um conhecimento aprofundado das operações e dos desafios enfrentados em suas áreas de responsabilidade.

Ao envolver os gestores no planejamento das atividades de auditoria, várias vantagens podem ser obtidas, tais como:

- a) os gestores podem fornecer sugestões sobre os riscos específicos e as áreas prioritárias a serem abordadas durante a auditoria, pois a experiência e conhecimento detalhado destes dos processos e controles internos permitem que identifiquem pontos fracos e áreas de maior preocupação, orientando os auditores para direcionar seus esforços de forma mais eficiente; e
- b) facilita a cooperação e a colaboração entre a equipe de auditoria interna e as áreas auditadas, pois podem contribuir com informações adicionais, fornecer acesso a documentos e registros relevantes, bem como esclarecer dúvidas ou questões que possam surgir durante o processo de auditoria.

A participação dos gestores no planejamento das atividades de auditoria ajuda a promover uma maior aceitação e implementação das recomendações resultantes do processo de auditoria. Ao participarem ativamente, os gestores têm a oportunidade de compreender melhor as constatações e as áreas de melhoria identificadas pela auditoria, o que facilita a aceitação dessas recomendações e a adoção de medidas corretivas adequadas, contribuindo para a efetividade do processo de auditoria e para o alcance dos objetivos de melhoria institucional.

Também pode promover uma cultura de responsabilidade e transparência na gestão das universidades federais. Ao envolvê-los desde o início, é possível fortalecer a consciência sobre a importância do controle interno e da gestão de riscos, estimulando ações proativas para mitigação de riscos e melhoria dos processos.

4.3. Matrizes de Risco utilizadas pelas AUDINs na elaboração do PAINT

No ano de 2015, os normativos já orientavam que o planejamento das atividades deveria ser baseado em riscos, mas era um processo ainda novo na Administração Pública, sendo esta a razão de Rodrigues (2019) ter encontrado apenas cinco tipos de Matrizes de Risco no planejamento de 37 AUDINs pertencentes às universidades federais, relacionado ao ano de 2016. Na presente pesquisa, foram identificados mais 10 tipos de matrizes de risco, conforme Tabela 4.

TABELA 4 – MATRIZES DE RISCO IDENTIFICADAS, CONFORME REGIÃO GEOGRÁFICA

REGIÃO	MR BÁSICA	P X I	PRÓPRIA	UFABC	MAPC	MR SANTA CATARINA	UFCG
Centro-Oeste	2	2	1	1			
Nordeste	5	4	3	2	1		2
Norte	5	1	1	1	1		
Sudeste	7	3	4	4	1		
Sul	3	3		1	2	2	

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Na sequência descreve-se e analisa as matrizes identificadas na Tabela 04, conforme ordem decrescente de unidades de auditorias internas que a utilizam.

4.3.1. Matriz de Risco Básica

Na presente pesquisa somente 21 entidades empregaram esse tipo de Matriz de Risco, sendo que Rodrigues (2019) havia verificado em 29 universidades. Tal diminuição pode ser devido ao aperfeiçoamento do planejamento dos riscos, por parte das unidades de auditoria interna.

4.3.2. Matriz de Risco com base na Probabilidade e Impacto

Esta matriz emergiu desde a pesquisa de Rodrigues (2019), sendo adotada por 13 entidades, um dos fatores que podem explicar é que o TCU elaborou uma cartilha denominada “GESTÃO DE RISCOS - AVALIAÇÃO DA MATURIDADE” e adotou pontuações referentes à probabilidade e impacto dos riscos, sendo que as entidades não utilizam somente este único critério.

A Universidade Federal do Rio Grande (FURG) utiliza também a vulnerabilidade (Utilização de Sistemas Informatizados-TI, Mecanismos de Controle e Auditoria Externa/Interna). A Universidade Federal de Ouro Preto (UFOP) utiliza o lapso entre auditorias e existências de recomendações da CGU e de determinações do TCU.

4.3.3. Matriz de Risco Próprias

Rodrigues (2019) identificou que a Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e a Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS) haviam desenvolvido Matrizes de risco utilizadas somente por estas entidades. Na presente pesquisa, após análise dos relatórios PAINT, constatou-se que estas entidades efetuaram modificações em suas metodologias, tornando-as mais robustas, as quais são transcritas a seguir.

4.3.3.1. Matriz de Risco UFG

A matriz de riscos desenvolvida pela AUDIN da Universidade Federal de Goiás (UFG) considera as despesas empenhadas na instituição no ano anterior, considerando tanto a modalidade de licitação quanto a natureza das despesas, conforme o relatório do Tesouro Gerencial. Os tópicos são classificados de acordo com os critérios de materialidade e criticidade, visando identificar e priorizar os riscos mais relevantes e impactantes para a instituição.

4.3.3.2. Matriz de Risco UFMG

A UFMG alterou a matriz de risco apresentada por Rodrigues (2019) e a mensuração da possibilidade de materialização dos riscos referentes aos

temas identificados na Etapa 01, são também analisados com base em dois componentes: a Probabilidade e o Impacto.

4.3.3.3. Matriz de Risco UFAC

A Universidade Federal do Acre (UFAC) informou que os seus principais processos de trabalho são agrupados em dois grandes grupos de macro-processos, finalísticos e de apoio, os quais são avaliados segundo fatores de risco baseados em consultas a publicações técnicas, planos de auditoria, assim como na experiência da equipe de auditoria.

4.3.3.4. Matriz de Risco UFPB

A Universidade Federal da Paraíba (UFPB) desenvolveu a Matriz de Risco, a qual foi obtida por meio da soma da pontuação dos três fatores de risco: (1) aplicação de questionário para coleta de dados junto a diversas unidades administrativas da UFPB, com abordagem da visão do gestor sobre os fatores Ambiente, Avaliação de Riscos, Procedimentos, Informação e Comunicação e Monitoramento; (2) a natureza da atividade desenvolvida pela unidade (atividades finalísticas e atividade-meio); e (3) o intervalo de tempo entre a última auditoria e o momento do planejamento.

4.3.3.5. Matriz de Risco UFAL

A Auditoria Geral da Universidade Federal de Alagoas (UFAL) analisou as metas de cada uma das oito perspectivas constantes do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) da UFAL para o período 2013-2017. Após a identificação dos riscos foi feita análise com o objetivo de caracterizá-los quanto à probabilidade de ocorrência, impacto, materialidade, relevância e criticidade, sendo destinado um percentual de 10% das horas disponíveis para as atividades selecionadas por este critério de risco.

4.3.3.6. Matriz de Risco UFJF

A Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF) aplicou questionários a Alta Administração da Universidade com o objetivo de registrar o entendimento desta sobre os principais processos institucionais e os riscos a eles associados. São realizadas duas reuniões, uma com o Reitor, os Pró-Reitores e os Diretores de Unidades Administrativas, e outra com os Diretores de Unidades Acadêmicas, para consolidação dos entendimentos referentes ao questionário aplicado e à tabela a ser preenchida.

Para a seleção dos processos são utilizados os seguintes critérios:

- (1) Os processos deveriam estar listados nos quadrantes de maior Impacto x Probabilidade da matriz de risco;
- (2) Prioridade para áreas e processos ainda não auditados;
- (3) Prioridade para processos citados recorrentemente por membros diversos da alta administração no questionário aplicado;
- (4) Racionalização das ações de controle, excluindo-se processos judicializados, em fase de judicialização e/ou que foram/estão sendo auditados pelos órgãos de controle;
- (5) Rodízio de ênfases.

4.3.3.7. Matriz de Risco UFRN

A Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN) já possui o gerenciamento de riscos mapeados pela Secretaria de Gestão de Projetos (SGP), sendo os trabalhos elencados conforme estes riscos mapeados e a pontuação relacionada à quantidade de eventos de riscos gerenciados.

4.3.3.8. Matriz de Risco UFRJ

Para a realização dos trabalhos, a AUDIN da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) elege três Questões Problema, das quais as respostas alcançadas, junto com os resultados da pesquisa sobre os preços praticados pelas unidades, subsidiam as conclusões da equipe de auditores. Para auxílio na obtenção das respostas às Questões Problema, são formuladas seis Questões Descritivas, abrangendo os eixos de Controle de Gestão, Planejamento, Execução, Infraestrutura Física e de Recursos Humanos.

Nesse contexto, são aplicadas subquestões por meio de Técnicas de Auditoria adequadas à análise de processos, setores e pessoas avaliadas, que auxiliaram na obtenção do resultado quantitativo e qualitativo do desempenho da gestão, de cada unidade gestora da amostra.

4.3.3.9. Matriz de Risco UNIFEI

A seleção dos trabalhos de auditoria com base em riscos da Universidade Federal de Itajubá (UNIFEI) percorreu quatro fases:

- 1ª Fase: Utilização do Método de Priorização de Processos - MPP, visando a seleção das áreas auditáveis prioritárias, com base nas

respostas dos gestores sobre os fatores qualitativos e quantitativos das áreas auditáveis;

2ª Fase: Conhecer o número de denúncias e reclamações registradas na Ouvidoria da Universidade sobre as áreas selecionadas;

3ª Fase: Análise e considerações da equipe da Auditoria Interna e reclassificação das áreas a serem auditadas;

4ª Fase: Consulta à alta administração para verificar se estavam de acordo com as áreas selecionadas pela equipe da Auditoria Interna, conhecer suas expectativas, e se necessário, inserir áreas, processos ou atividades que julgassem ser de alta relevância para a Universidade e que, portanto, deveriam ser auditadas no próximo exercício.

Resultado: Áreas, setores, processos e atividades a serem auditadas no próximo exercício.

4.3.3.10. Matriz de Risco UFFS

Esta matriz identificada por Rodrigues (2019) sofreu alterações e foi implementada por mais uma unidade, sendo mais bem detalhada na seção destinada a “Matriz de Risco Santa Catarina”.

4.3.4. Matriz de Risco desenvolvida pela Universidade Federal do ABC (UFABC)

Rodrigues (2019) verificou que somente entidades localizadas na região sul brasileira estavam adotando-a, ao passo que agora há em todas as regiões geográficas. Passando de quatro entidades no ano de 2015 para nove no ano de 2019.

4.3.5. Matriz de Análise de Processos Críticos - MAPC

Na pesquisa realizada por Rodrigues (2019) somente duas entidades utilizavam-na (Universidade Federal do Pampa e Universidade Federal de Pelotas), ao passo que agora há mais três estão utilizando-a (Universidade Federal do Ceará, Universidade Federal do Oeste do Pará e Universidade Federal do Triângulo Mineiro).

4.3.6. Matriz de Risco Santa Catarina

No estado de Santa Catarina (SC), a CGU/Regional SC junto com os chefes das auditorias de entidades federais de ensino, abrangendo a Universidade Federal da Fronteira Sul e Universidade Federal de Santa Catarina, resolveram padronizar a Matriz de Risco I – Temas Auditados, estabelecendo um rol de macroprocessos e processos padrão, sendo que

para cada processo foram definidos alguns temas mutáveis, considerando as especificidades de cada instituição. Para os temas são observados o planejamento estratégico, a estrutura de governança, o gerenciamento de risco (formal ou informal), os controles internos administrativos, os planos, as metas, os objetivos específicos, os programas e as políticas da respectiva instituição.

A Matriz de Risco – Temas Auditados é pontuada em uma escala de zero (0) a sete (7), onde: zero (0) representa inexistência de risco, três (3) risco fraco, cinco (5) risco mediano e sete (7) risco forte. A pontuação tem critérios (observados o impacto e a probabilidade que possam vir a afetar os objetivos institucionais) de materialidade, relevância, criticidade e oportunidade pré-definidos pelas entidades e detalhados na matriz.

A pontuação da Matriz de Risco – Temas Auditados define o nível de risco para cada tema na seguinte escala: inicial, básico, intermediário, aprimorado e avançado, pré-definidos pelas instituições e

detalhados na matriz. Após definido o nível, os temas passam por uma nova pontuação, em uma escala de um a sete, desta vez consideradas as criticidades da auditoria interna, quais sejam: complexidade para verificação, tempo de verificação, urgência de verificação, capacidade técnica da equipe e oportunidade.

4.3.7. Matriz de Risco das Universidades Federais de Campina Grande (UFCG) e de Pernambuco (UFPE)

As universidades federais aplicam questionários junto aos gestores estratégicos baseados na Estrutura Integrada do COSO (Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão sobre Fraudes em Relatórios Financeiros) para avaliação de riscos de probabilidade e impacto inerentes aos processos executados pela instituição, assim como a percepção organizacional elaborada pela AUDIN com as variáveis materialidade, relevância e criticidade.

Na Tabela 5 consta um pequeno resumo de todas as matrizes de risco identificadas.

TABELA 5 - MATRIZES DE RISCO

MATRIZES DE RISCO IDENTIFICADAS POR RODRIGUES (2018)		TOTAL DE UNIVERSIDADES	
		RODRIGUES (2019)	PESQUISA ATUAL
Matriz de Risco Básica	Os processos são avaliados com base nos critérios da materialidade, relevância e criticidade, a fim de apurar o risco inerente à priorização das atividades para serem realizadas.	29	22
Matriz de Risco UFABC	É realizada a hierarquização das ações a serem realizadas de acordo com a visão dos gestores dos níveis estratégico, tático e operacional e da auditoria interna.	4	9
Matriz de Análise de Processos Críticos – MAPC	São considerados o planejamento estratégico, a estrutura de governança, as expectativas da alta administração, o gerenciamento de riscos e os controles existentes. Baseando-se nesses elementos, são aplicados os critérios de relevância, materialidade, criticidade e oportunidade, associados a níveis de prioridade elencados pela própria equipe de Auditoria.	2	5
Matriz de Risco Próprias	Criadas pela própria entidade. As duas universidades identificadas foram: UFFS (considerada nesta pesquisa como Matriz de Risco Santa Catarina) e UFMG.	2	26
NOVAS MATRIZES DE RISCO IDENTIFICADAS NA ATUAL PESQUISA			
Matriz de Risco UFAC	Os principais processos de trabalho são agrupados em dois grandes grupos de macroprocessos, finalísticos e de apoio, os quais são avaliados segundo fatores de riscos baseados em consultas a publicações técnicas, planos de auditoria, assim como na experiência da equipe de auditoria.		
Matriz de Risco UFG	A matriz de riscos desenvolvida pela AUDIN considera as despesas empenhadas na instituição no ano anterior, considerando tanto a modalidade de licitação quanto à natureza das despesas, conforme o relatório do Tesouro Gerencial. Os tópicos são classificados de acordo com os critérios de materialidade e criticidade, visando identificar e priorizar os riscos mais relevantes e impactantes para a instituição.		
Matriz de Risco UNIFEI	Na primeira fase, utilizou-se o Método de Priorização de Processos (MPP) para selecionar as áreas auditáveis prioritárias, levando em consideração respostas dos gestores sobre fatores qualitativos e quantitativos dessas áreas. Na segunda fase, foram considerados o número de denúncias e reclamações registradas na Ouvidoria da Universidade para as áreas selecionadas. Na terceira fase, a equipe de Auditoria Interna realizou análises e considerações, resultando na reclassificação das áreas a serem auditadas. Na quarta e última fase, houve uma consulta à alta administração para validar as áreas selecionadas, conhecer suas expectativas e, se necessário, incluir áreas, processos ou atividades consideradas de alta relevância para a Universidade. O resultado desse processo foi a definição das áreas, setores, processos e atividades que seriam auditadas no próximo exercício.		

MATRIZES DE RISCO IDENTIFICADAS POR RODRIGUES (2018)		TOTAL DE UNIVERSIDADES	
		RODRIGUES (2019)	PESQUISA ATUAL
Matriz de Risco UFPB	A Matriz de Risco foi obtida através da soma da pontuação dos três fatores de risco: (1) aplicação de questionário para coleta de dados junto às diversas unidades administrativas da UFPB, com abordagem da visão do gestor sobre os fatores Ambiente, Avaliação de Riscos, Procedimentos, Informação e Comunicação e Monitoramento; (2) a natureza da atividade desenvolvida pela unidade (atividades finalísticas e atividade meio); e (3) o intervalo de tempo entre a última auditoria e o momento do planejamento.		
Matriz de Risco UFAL	Inicialmente, foi realizada a análise das metas de cada uma das oito perspectivas constantes do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) da UFAL para o período 2013-2017. Após a identificação dos riscos foi feita análise com o objetivo de caracterizá-los quanto à probabilidade de ocorrência, impacto, materialidade, relevância e criticidade, sendo destinado um percentual de 10% das horas disponíveis para as atividades selecionadas por este critério de riscos.		
Matriz de Risco UFJF	Questionários foram aplicados à Alta Administração com o objetivo de registrar o entendimento desta sobre os principais processos institucionais e os riscos a eles associados. Para a seleção dos processos foram utilizados os seguintes critérios: (1) eles deveriam estar listados nos quadrantes de maior Impacto x Probabilidade da matriz de riscos; (2) Prioridade para áreas e processos ainda não auditados; (3) Prioridade para processos citados recorrentemente no questionário aplicado; (4) Racionalização das ações de controle, excluindo-se processos judicializados, em fase de judicialização e/ou que foram/estão sendo auditados pelos órgãos de controle; (5) Rodízio de ênfases.		
Matriz de Risco UFRN	A Universidade Federal do Rio Grande do Norte já possui o gerenciamento de riscos mapeados pela Secretaria de Gestão de Projetos (SGP), sendo os trabalhos elencados conforme os riscos mapeados e a pontuação em conformidade com a quantidade de eventos de riscos gerenciados.		
Matriz de Risco UFRJ	Inicialmente, elegeram-se três Questões Problema, das quais as respostas alcançadas, junto com os resultados da pesquisa sobre os preços praticados pelas unidades, subsidiam as conclusões da equipe de auditores. Foram aplicadas subquestões por meio de Técnicas de Auditoria adequadas à análise de processos, setores e pessoas avaliadas, que auxiliaram na obtenção do resultado quantitativo e qualitativo do desempenho da gestão, de cada unidade gestora da amostra, e proporcionam alcançar os Achados de Auditoria.		
Matriz de Risco UFCE e UFPE	Aplicaram-se questionários junto aos Gestores Estratégicos baseados na Estrutura Integrada do COSO (Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão sobre Fraudes em Relatórios Financeiros) para avaliação de Riscos de probabilidade e impacto inerentes aos processos executados pela Instituição, assim como a percepção organizacional elaborada pela AUDIN com as seguintes variáveis: materialidade, relevância e criticidade.		
Matriz de Risco com base na Probabilidade e Impacto	É adotada por 13 entidades e contém pontuações referentes à probabilidade e impacto dos riscos, sendo que as entidades não utilizam somente este único critério. A Universidade Federal do Rio Grande (FURG) utiliza, também, a vulnerabilidade (Utilização de Sistemas Informatizados -TI, Mecanismos de Controle e Auditoria Externa/Interna). A Universidade Federal de Ouro Preto (UFOP) utiliza o lapso entre auditorias e existências de recomendações da CGU e de determinações do TCU.		

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O gerenciamento de risco surgiu, na década de 90, como uma forma de auxiliar as organizações a avaliarem seus riscos e controlá-los, baseando-se na tolerância e apetite ao risco da entidade. Com isto, é possível auxiliar a administração no alcance dos objetivos organizacionais, sua continuidade e efetividade.

As unidades de auditoria interna foram instituídas, então, para inicialmente avaliar os controles internos, mas com a evolução dos normativos e o aperfeiçoamento do desenvolvimento das atividades, estas unidades cada vez mais vêm atuando proativamente na gestão de riscos e na consecução dos objetivos estratégicos.

Desde o ano de 2015, as auditorias internas governamentais precisam elaborar, anualmente, o plano de auditoria interna baseado em riscos. Este artigo procurou responder ao seguinte questionamento: Como é o processo de planejamento das atividades das Auditorias Internas com foco na gestão de risco nas universidades federais brasileiras? Por meio de transparência passiva e análise documental, evidenciou-se o planejamento das atividades da AUDINs e as matrizes de risco para o ano de 2019 encontradas em 62 universidades públicas federais, assim como destacou as metodologias mais utilizadas na elaboração dos PAINTs, bem como, identificou os participantes na elaboração do planejamento das atividades e as demandas inerentes a esse setor.

A metodologia, conforme a percepção dos riscos inerentes aos processos, busca reduzir a subjetividade que envolve as avaliações pessoais, aperfeiçoando a compreensão dos processos, os riscos e os controles existentes, apresentados sob a perspectiva dos gestores e da unidade de Auditoria, visando o atendimento das premissas estabelecidas no planejamento estratégico estabelecido na entidade.

Os principais resultados encontrados por meio da análise dos PAINTs foram: as regiões com mais universidades e, portanto, mais auditorias internas foram o Sudeste e o Nordeste; a Matriz de Risco (MR) mais utilizada é a MR básica, em 22 unidades, porém, houve um declínio, dado que em 2015, 29 universidades adotavam-na; as metodologias mais comuns foram baseadas na seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela AUDIN e seleção dos trabalhos com base em fatores de riscos e; por fim, os participantes na elaboração do PAINT foram, prioritariamente, a auditoria interna com o auxílio dos gestores em 33 universidades.

Verificou-se que houve um incremento substancial na quantidade de entidades utilizando a auditoria baseada em riscos para a elaboração do planejamento das suas respectivas atividades. Contudo, nem todas as atividades podem ser analisadas conforme o tipo de risco, pois a própria AUDIN deve atender demandas oriundas de obrigação normativa, a pedidos da Alta Administração, bem como em decorrência de motivos fortuitos.

A participação dos gestores no planejamento das atividades a serem realizadas pelas auditorias internas nas universidades federais é fundamental para a obtenção de uma abordagem mais abrangente e direcionada, tendo em vista que promove uma maior compreensão dos riscos e desafios específicos enfrentados pela instituição, facilita a cooperação entre as partes envolvidas, aumenta a compreensão das recomendações e fortalece a cultura de

responsabilidade e transparência. Somente com o engajamento comprometido dos gestores será possível estabelecer um ambiente propício para a gestão efetiva de riscos e garantir a efetividade dos esforços nessa área, resultando em benefícios tangíveis para a instituição.

A gestão de riscos nas entidades públicas e sua efetividade nas ações executadas na entidade podem permitir uma melhor execução das atividades, maior oferta de serviços públicos de qualidade e menos casos de corrupção e fraudes, haja vista um melhor e mais eficiente sistema de controle interno na entidade.

O presente trabalho buscou contribuir com a divulgação e análise das metodologias adotadas pelas AUDINs para analisarem os riscos envolvidos nos processos da entidade, mas não analisou como está sendo efetuado o processo de implantação e gerenciamento de riscos nas entidades de forma institucional.

Há de se considerar que esta pesquisa não considerou como as mudanças nas regulamentações, ao longo do tempo, podem ter impactado as práticas de auditoria interna e gestão de riscos. Ademais, as características relacionadas ao porte, complexidade e áreas de atuação afetam a adoção de práticas de auditoria interna e gestão de riscos, constituindo-se como lacunas para pesquisas complementares.

As pesquisas futuras recomenda-se identificar e analisar como está sendo efetuado o processo de gerenciamento de riscos institucionalmente e como está impactando na gestão da entidade e das unidades auditadas esta mudança de paradigma. Também é sugerida a verificação de como a AUDIN está participando destes processos e como está sendo refletido em seus trabalhos de avaliação dos controles internos, assim como na medição dos resultados obtidos.

REFERÊNCIAS

- Aquino, A. C. B. d., Rocha, A. C., Olivieri, C., & Pinho, J. A. G. d. (2018). Controle governamental, *accountability* e co-produção. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 13(2), 123-127. DOI: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v13i2.19763
- Araújo, A., & Gomes, A.M. (2021). Gestão de riscos no setor público: desafios na adoção pelas universidades federais brasileiras. *Revista Contabilidade & Finanças*, 32(86), 241-254. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202112300>
- Arena, M., Arnaboldi, M., & Azzone, G. (2010). The organizational dynamics of enterprise risk management. *Accounting, Organizations and Society*, 35(7), 659-675.
- Aven, T. (2016). Risk assessment and risk management: Review of recent advances on their foundation. *European Journal of Operational Research*, 253(1), 1-13. <http://dx.doi.org/10.1016/j.ejor.2015.12.023>.

- Ávila, M. D. G. (2014). Gestão de riscos no setor público. *Revista Controle-Doutrina E Artigos*, 12(2), 179-198. <http://dx.doi.org/10.32586/rcda.v12i2.110>.
- Azevedo, M. M., Cardoso, A. A., Federico, B. E., Lima, M. A. F., & Duarte, J. G. (2017). O compliance e a gestão de riscos nos processos organizacionais. *Revista de Pós-graduação Multidisciplinar*, 1(1), 179-196.
- Brasil. (2015). Instrução Normativa 24, de 17 de novembro de 2015. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), os trabalhos de auditoria realizados pelas unidades de auditoria interna e o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT) e dá outras providências. Brasília: CGU, 2015. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33406/8/IN%20CGU%2024-2015%20-%20Dispoe%20sobre%20PAINT%20e%20RAINT.pdf>
- Brasil. (2016). Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília: CGU, 2016. Disponível em: <https://goo.gl/XSznFs>
- Brasil. (2017a). Instrução Normativa no 3, de 09 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU. Retrieved from <https://goo.gl/6GDY22>
- Brasil, (2017b) Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasil, 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9203.htm
- Brasil. (2018). Instrução Normativa nº 09, de 9 de outubro de 2018. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT e sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAINTE das Unidades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília: CGU, 2018. Disponível em: <https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-no-9-de-9-de-outubro-de-2018.pdf>
- Castro, D. P. de. (2015). *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público* (6th ed.). São Paulo: Atlas.
- Cavalcanti, A. C. F., & Martins, C. D. P. (2015). Influências do gerenciamento de riscos na melhoria das aquisições públicas de um hospital da rede Sentinela. *Revista Gestão & Saúde*, 6(2), 1726-1748.
- Dantas de Moraes, M. G., Lima, F. F. R. R., & Silva, N. G.A. (2023). O Papel da Auditoria Interna na Promoção da Accountability nas Instituições de Ensino Superior do Rio Grande do Norte. *Revista Da CGU*, 15(27). <https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v15i27.511>
- Diniz, F. F., & Sales, E. N. (2018). A Percepção dos Auditores e dos Auditados sobre o Trabalho da Auditoria Interna em uma Empresa Estatal Federal. *RAGC*, 6(25).
- Drogas, G., Eleftheriadis, I., Pazarskis, M., & Anagnostopoulou, E. (2017). Perceptions about effective risk management. The crucial role of internal audit and management. Evidence from Greece. *Investment Management & Financial Innovations*, 14(4), 1.
- Fernandes, L. D. L. F., Borges, T. J., & Leite Junior, M. C. R. (2017). Auditoria e Controle Interno no setor público e sua contribuição para a democracia. *Revista da Universidade Vale do Rio Verde*, 15(1), 642-654.
- Gitman, L. J.; Zutter, C. J. (2017). *Princípios de administração financeira* (14. ed.). São Paulo: Pearson.
- Kerzner, H. (2009). *Project Management: a systems approach to planning, scheduling and controlling*. (10. ed.). New York: John Wiley & Sons.
- Klein Junior, V. H. (2020). Gestão de riscos no setor público brasileiro: uma nova lógica de accountability?. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14, e163964. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.163964>
- Mattos, J. G. (2017). *Auditoria pública [recurso eletrônico]*. Porto Alegre: SAGAH.
- Miranda, R. F. de A. (2017). Implementando a Gestão de Risco no Setor Público. Belo Horizonte: Fórum.
- Oleskovicz, M., Oliva, F. L., & Pedroso, M. C. (2018). Gestão de riscos, governança corporativa e alinhamento estratégico: um estudo de caso. *Revista Ibero Americana de Estratégia*, 17(2), 18-31.
- Pinheiro, D. R., & Oliva, E. C. (2020). A atuação da auditoria interna na governança pública: um estudo baseado na visão da alta administração das universidades públicas federais brasileiras. *Contabilidade Vista & Revista*, 31(2). <https://doi.org/10.22561/cvr.v31i2.4933>
- Rodrigues, R. C. (2019). Métodos adotados na Administração Pública para elaborar Matrizes de Risco. *RAGC*, 7(30).
- Rodrigues, R. C., & Machado, M. V.V. (2021). Atuação da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras. *Administração Pública E Gestão Social*, 13(4). <https://doi.org/10.21118/apgs.v13i4.11151>
- Rodrigues, R. C., Sampaio, T. T. L., & Machado, M. V. V. (2020). O Perfil da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras. *Revista FSA (Centro Universitário Santo Agostinho)*, 17(10), 117-144.
- Rodrigues, R. C., Macêdo, F. F. R. R., & Sampaio, T. S. L. (2023). Prazos e qualidade das respostas na transparência passiva. *Revista do TCU*, 1(151), 146-169.
- Sousa, M., Finati, C., Perez, M., & Duarte, K. (2018). Gestão de risco nas instituições universitárias: uma análise comparativa da metodologia da Controladoria Geral da União e do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. *Anais do Colóquio Internacional de Gestion Universitária* (1-17). <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/190469>
- TCU. ISSAI 100 - Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor público. Brasília, 2016. Disponível em: <portal.tcu.gov.br>portal>file>filedownload.
- Trivelato, B. F., Mendes, D. P., & Dias, M. A. (2018). A importância do gerenciamento de riscos nas organizações contemporâneas. *Revista FATEC Zona Sul*, 4(2), 1-20. <https://www.revistarefas.com.br/index.php/RevFATECZS/article/view/147>

Vasconcelos, V. L. D., Cruz, V. L., Santos, R. R. D., & Amorim, K. A. F. D. (2017). As Práticas de Auditoria Interna em uma Cooperativa de Crédito Sob a Perspectiva do COSO II. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 12(2).

Vieira, G., & Quadros, R. (2017). Organização para inovação: Integrando estratégia, estrutura e processos de gestão. *Desafio online*, 5(2), 200-220.

Vieira, E. F. A. (2019). Proposta de aplicação de um sistema de auditoria interna-grupo hoteleiro (Doctoral dissertation, Universidade de Lisboa (Portugal)).



Rubens Carlos Rodrigues

rubenscarlos@fisica.ufc.br

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7563-6183>

Doutor em Administração (UNIFOR)

Mestre em Administração e Controladoria (UFC)

Bacharel em Ciências Contábeis (UNIFOR)

Servidor Público Federal (UFC).

URL Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3934775404785554>.

CONTROLADORIA-GERAL
DA UNIÃO