

AUDITORIA BASEADA EM RISCO: Contribuições da Matriz de Risco em Unidades Setoriais de Controle Interno, vinculada ao Comando do Exército Brasileiro

Joeldson Ferreira Guedes¹

RESUMO

O objetivo deste artigo é demonstrar o processo de desenvolvimento de uma Matriz de Risco do Centro de Controle Interno do Exército Brasileiro. Especificamente, os objetivos são: a) descrever a estrutura do Controle Interno no âmbito do Exército Brasileiro; b) evidenciar a inclusão da Matriz de Risco no rol dos instrumentos de fiscalização e a sua contribuição para o aperfeiçoamento do Sistema de Controle Interno; c) demonstrar a incorporação, por esse órgão de Controle, da visão sistêmica de riscos nas atividades de auditorias; e d) apontar alternativa para aperfeiçoar a metodologia da Auditoria Baseada em Risco. Esta pesquisa desenvolveu uma investigação de enfoque qualitativa, dada a especificidade do seu objeto de estudo, ou seja, descreve a estrutura de uma matriz de risco. No tocante aos procedimentos técnicos, enquadra-se em estudo de caso, pois consiste em aprofundar, de forma exaustiva, o objeto de estudo, de maneira que permita conhecer esse objeto, ou seja, a aplicabilidade de uma matriz de risco, sendo necessário, realizar-se mediante uma abordagem descritiva, desejando-se determinar como se manifestam as variáveis em estudo, clareando seus traços mais característicos. Quanto ao método de procedimento, é comparativo, pois se procura explicar as semelhanças e as diferenças da manifestação do objeto, que seja da utilização da Matriz de Risco, no setor privado para o setor público e ainda em nível analítico, quando adentrará nas causas e efeitos da causa, explicando, estudando e compreendendo os motivos da sua ocorrência. Mediante observação no contexto de um ambiente natural, em situação real, onde se encontra o problema a investigar, no qual se introduz a variável independente do fenômeno a ser analisado, portanto de estudo transversal, tomando-se os dados do grupo de estudo. Os resultados da pesquisa evidenciaram que a auditoria baseada em risco tem a sua aplicabilidade no setor público, pois através da utilização de matriz de risco o Sistema de Controle Interno, consegue realizar a escolha de qual unidade, considerando a materialidade, criticidade e a relevância dos riscos. Por fim, esta pesquisa revelou que o Sistema de Controle Interno do Exército está estruturado em normas tipicamente constitucionais e institucionais, e tem na Auditoria Baseada em Risco a forma de escolher as unidades sobre a auditoria anual.

Palavras-chave: controle interno, sistema de controle interno, auditoria interna; matriz de risco; auditoria baseada em riscos.

RESUMEN

El objetivo de esta disertación es demostrar el proceso de desarrollo de una Matriz de Riesgo por el Centro de Control Interno del Ejército, específicamente, los objetivos: a) describir la estructura del Control Interno en el ámbito del Ejército Brasileño; b) evidenciar la inclusión de la Matriz de Riesgo en el rol de los instrumentos de fiscalización y su contribución para el perfeccionamiento del Sistema de Control Interno; c) demostrar la incorporación, por ese

¹ - Doutorando em Contabilidade e Controladoria pela Universidade San Carlos.- Asuncion -PY

órgano de Control, de la visión sistémica de riesgos en las actividades de auditorías; y d) apuntar alternativa para perfeccionar la metodología de la Auditoría Basada en Riesgo. Esta pesquisa desarrollará una investigación de enfoque cualitativo, dada la especificidad de su objeto de estudio, o sea, describe la estructura de una matriz de riesgo. En lo relacionado a los procedimientos técnicos, se encuadra en estudio de caso, ya que consiste en profundizar, de forma exhaustiva, el objeto de estudio de manera que permita conocer este objeto, o sea, la aplicabilidad de una matriz de riesgo, siendo necesario, realizarse mediante un abordaje descriptivo, queriéndose así, determinar cómo se manifiestan las variables en estudio, aclarando sus partes más características. Cuanto al método de procedimiento, este será comparativo, pues se busca explicar las similitudes y las diferencias de la manifestación del objeto, que sea de la utilización de la Matriz de Riesgo, en el sector privado para el sector público e inclusive en nivel analítico, cuando se adentrará en las causas y efectos de la causa, explicando, estudiando y comprendiendo los motivos de su ocurrencia. Mediante observación en el contexto de un ambiente natural, en situación real, donde se encuentra el problema a investigar, en el cual se introducirá la variable independiente del fenómeno a ser analizado, por lo tanto de estudio transversal, tomándose los datos del grupo de estudio. Los resultados de la investigación evidenciaron que la auditoría basada en riesgo tiene su aplicabilidad en el sector público, pues, a través de la utilización de la matriz de riesgo el Sistema de Control Interno, consigue realizar la elección de qué tipo de unidad, considerando la materialidad, criticidad y la relevancia de los riesgos. Finalmente, esta investigación reveló que el Sistema de Control Interno del Ejército está estructurado en normas típicamente constitucionales e institucionales, y tiene en la Auditoría Basada en Riesgo la forma de escoger las unidades sobre la auditoría anual.

Palabras clave: control interno, sistema de control interno, auditoría interna; matriz de riesgo, auditoría basada en riesgos.

INTRODUÇÃO

Os recursos disponibilizados ao Exército Brasileiro são alocados pela Secretaria de Economia Finança as 418 Unidades Gestoras (UG's), para desenvolver a sua atividade-fim. A evidenciação da eficiência da aplicação desse recursos dar-se por meio da auditoria e da fiscalização, realizada no território nacional, por Inspeção de Contabilidade e Finança do Exército (ICFEx). Com prognósticos de um exercício financeiro de contingências

orçamentárias no ano 2011², com correspondentes reflexos na limitação de recursos para realização de despesas com deslocamentos de equipes³, contribuíram para a antecipação da adoção de uma metodologia de planejamento de auditoria com base em riscos pelo Centro de Controle Interno do Exército Brasileiro (CCIEEx). Nessa metodologia a ICFEx fará uma análise das suas UG's de vinculação, a fim de identificar o risco, por meio da geração de Matrizes de Risco. Essa nova abordagem se justifica pelo fator de esse tipo de auditoria se focar no risco, que, segundo Castro (2009, p. 203) “busca identificar, medir e priorizar os riscos mais significativos para possibilitar a focalização das áreas a serem auditadas”. A Auditoria Baseada em Risco (ABR) busca identificar os objetivos mais relevantes e prioriza as ações de controle, permitindo que os recursos humanos e materiais da auditoria sejam alocados de forma mais eficiente.

O conceito de risco tornou-se um elemento primordial para a auditoria (IIA, 2012) e para o Controle Interno (COSO, 2012). Ambas instituições passaram a focar suas atividades nos riscos existentes nos processos das organizações. É nesse ambiente que surge na iniciativa privada, a metodologia da Auditoria Baseada em Risco (ABR), que, segundo Pommerening e Joaçaba (2011, p. 15) “é um tema jovem, no Brasil, possui pouco menos de uma década de vida, é fruto das escolas americanas.” Uma das principais ferramentas da auditoria baseada em risco são as matrizes de risco, esta indica as prioridades de atuação por parte da AI, entretanto, “não há matriz mágica ou bola de cristal perfeita” (McNAMEE; SELIM, 1999, p. 2). Nesse aspecto o estudo tem como propósito demonstrar as etapas de elaboração de uma matriz de risco e a incorporação da ABR, no Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro (SisCIEEx). Uma característica da pesquisa é que ela deve expressar uma relação entre as variáveis estudadas e ser formuladas em forma de pergunta e ainda sugerem a possibilidade de teste empírico (ALVARENGA, 2010, p. 15), assim, essa pesquisa propõe a responder a seguinte pergunta: A Matriz de Risco é uma ferramenta eficiente para a escolha da UG a auditar?

A ABR no setor público poderá possibilitar ao auditor fazer uma abordagem de identificação de risco, através da geração de Matrizes. Podendo impulsionar a relação custo-benefício, pois considerará os riscos existentes no negócio, para definir a UG a auditar e as classificam pelos fatores de risco, a saber: materialidade, relevância e a sua criticidade.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2. Decreto nº 7.446, de 1º de março de 2011.

3. Em 2011 foram cancelas visita de auditora na 8ª ICFEx, de decorrência de contingenciamento, conforme Boletim Informativo, de 30 maio de 2011, daquela Inspetoria.

A origem do Controle do tipo Interno na Administração Pública Brasileira está ligada intimamente ao fator econômico e teve início em 1914, quando o Brasil tentou obter empréstimos de Banqueiros Ingleses (CASTRO 2010, p. 324). Nessa época, a administração pública não tinha um sistema contábil, que pudesse ser uma ferramenta para a tomada de decisão e do controle dos gastos e receitas. A fim de atender a essa demanda, o Estado criou, inicialmente em 1921, a Diretoria Central de Contabilidade, que foi transformada em Contadoria Central da República⁴. Nesse aspecto conjuntural, podemos usar o relato de Castro (2010), que afirma que o CI na administração pública iniciou-se através da estruturação da contabilidade.

Corroboram Brito (2009, p. 6), lembrando que foi partir da década de 60, com a ampliação das funções do Estado e o com o aumento de sua estrutura que se tornaram pouco efetivos os mecanismos existentes de controle por parte do Tribunal de Contas, hoje Tribunal de Contas da União (TCU). Assim, em 1964 com o advento da lei 4.320, o Controle foi recepcionado em tipos, sendo tipologicamente (Rocha, Quintiere 2011, p. 25) classificado em Interno, exercido pela própria administração e em Externo a cargo daquele Tribunal. Nasce nesse período o termo Controle Interna no ordenamento jurídico brasileiro. Sob esses aspectos a principal característica é o fato de ser um controle de conformidade, centrado na verificação da legalidade das receitas e despesas, através da prestação ou tomada de contas anual, a fim de possibilitar a efetiva correção nas condutas gerenciais dos administradores.

Com o advento do artigo 70 da Constituição Federal de 1988 pode-se entender que a fiscalização não se restringe às áreas financeiras e orçamentárias. Fato esse como ocorria até a vigência do art. 71 da Constituição de 1967, mas, também, envolvem a gestão contábil, operacional e patrimonial, perseguindo-se os princípios (art. 5º da CF 88) da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e o da eficiência na administração pública.

Esse grau de complexidade introduzida pela CF 88 trouxe a necessidade de reestruturações um Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo Federal, além de determinar uma integração entre os Sistemas de Controle no Legislativo e Judiciário.

Nessa necessidade de estruturar, de forma sistêmica, as funções de controle, contabilidade, planejamento e orçamento, o legislador editou a Lei 10.180, em 2002, que separou esse conjunto de atribuições em sistemas: (I) Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de (II) Administração Financeira Federal, (III) de Contabilidade Federal e de (IV) Controle Interno. O Sistema de Controle Interno é composto pela Controladoria Geral da União (CGU) e por Secretarias de Controle Interno (CISSET), presente em órgão específico,

4. Decreto nº 1.990, de 1940.

pela sua estrutura em função estatal, sendo a Advocacia-Geral da União (AGU), Casa Civil⁵ (CC), Ministério das Relações Exteriores (MRE), e o Ministério da Defesa (MD). Essas Ciset's são considerados as setoriais de controle e são subordinados tecnicamente à Secretaria Federal de Controle (SFC), e essa pertencente à estrutura da GCU. Então de forma estruturante, no Brasil, o SCI no Executivo é composto pela SFC e por quatro (4) Setoriais de Controle. Assim o SCI é denominado, na administração pública, como sendo o conjunto de órgãos que tem a responsabilidade de realizar os procedimentos de auditoria e fiscalização nas UG subordinadas, que visam diminuir os riscos decorrentes da atividade da entidade, uma vez que o controle da gestão recai sobre a atuação dos órgãos, entidade e gestores. Para cumprir sua missão institucional, o SCI no Setor Público, faz a utilização da fiscalização e da auditoria. Nesse diapasão Lima e Castro (2009, p. 85) afirmam que a auditoria governamental (interna) é uma macrofunção desse SCI, constituída por um conjunto de técnicas e procedimentos que permitiriam avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem como a verificação das aplicações dos recursos públicos por entidades públicas e privadas utilizando a confrontação entre uma situação encontrada com determinados critérios técnicos, operacional ou legal. Fortalecendo esse conceito o Tribunal de Conta do Estado do Rio Grande do Sul, através da resolução 936 de 2012, também, é enfático em afirmar que a AI é uma "técnica de controle interno", a ser utilizada pela unidade central de controle interno para verificar a ocorrência de erros, fraudes e desperdícios, abarcando o exame detalhado, total ou parcial, dos atos administrativos. A auditoria governamental é definida pela INTOSAI⁶ como sendo uma atividade independente e objetiva que, por meio da aplicação de procedimento específico, tem a finalidade de emitir opinião sobre a adequação das contas governamentais, assim como apresentar comentários sobre o desempenho organizacional e o resultado dos programas de governo. A evolução da Auditoria Interna (AI) advém desde a revolução industrial. A sua origem é decorrente da Auditoria Externa (AE). No início, a AI tinha como atribuição preparar as empresas para as visitas dos auditores externos. Porém, essa realidade inicial, mudou drasticamente com a abertura do capital e a expansão dos mercados, obrigando-a, além de assessoria a AE, tornar-se uma ferramenta de gestão, pois com a expansão dos negócios as empresas passaram a necessitar de uma estrutura interna forte, com normas e procedimentos com a finalidade de manter o lucro.

5. Decreto 7.442/11 transferiu o órgão de controle interno da Casa Civil para a Secretaria-Geral da Presidência da República.

6. The International Organisation of Supreme Audit Institutions Organização (Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai, em inglês).

Aquele dono do negócio já não podia supervisionar, pessoalmente, as atividades dos empregados delegando a AI essa supervisão.

Ao longo do tempo, a AI tem passado por muitas transformações. Essa mudança faz parte do processo de evolução da auditoria, pois o trabalho de auditoria é adaptado constantemente para manter a sintonia com a atividade do cliente (YOSHITAKE, 2009, p. 27), sendo cliente o cidadão quando for à auditoria pública. Essa mudança é apresentada na dissertação de Castanheira (2007) por etapas, no qual defende que a primeira etapa foi no enfoque na observação e na contabilização, já a partir da década de 40, o foco no sistema de controles internos, encontrando-se hoje num terceiro, o desafio de alinhar a visão dos processos aos riscos do negócio. Então, AI assume uma postura proativa, onde possa, através da análise de riscos, alinharem os meios para a tomada de decisão, por parte dos gestores. Nessa abordagem os gestores têm o controle sobre o futuro da instituição e que o seu destino pode ser manipulado, através do planejamento.

Nesse novo modelo, o foco da auditoria é avaliar os riscos que envolvem as operações das instituições. Essa metodologia é definida como sendo Auditoria Baseada em Risco (ABR) na etapa de Pré-auditoria⁷, faz-se uma análise sistemática dos riscos mais relevantes da entidade e as áreas mais críticas, que mereceram serem auditadas. Assumir, a ABR uma função estratégica e traz um valor à organização que Cicco (2007, p. 1), defender como:

[...] uma auditoria centrada nos riscos acrescenta mais valor a uma organização do que uma auditoria centrada apenas em controles. Tal ponderação remete à condição de que os controles por si só não garantem necessariamente o sucesso da empresa, pois, na maioria dos casos, são pontuais.

Para o IIA⁸ “a atividade de auditoria interna deve auxiliar a organização a identificar e avaliar exposições significativas a riscos e contribuir para a melhoria dos sistemas de gestão de riscos e controle. Essa identificação, através das ABR, reconhece que a gestão de riscos é de responsabilidade chave da administração. Na ABR, além de olhar para o processo do negócio como algo que está dentro de um sistema de controles, o auditor interno foca-o numa perspectiva de risco. Em vez de só identificar e testar os controles, o auditor identificará os riscos e testarão as vias pelas quais a gestão minimiza e gerência os seus riscos.

A fase de seu planejamento, a ABR, faz o uso de matriz de risco, onde com critério sistemático escolhe o que auditar. Tendo como fonte de dados os sistemas existente da organização, tais como folha de pagamento, contra a receber e o sistema de controle patrimonial. Toma-se holística e sistêmica (SUSANA 2009, p. 310) agregando valor a

7. Pré-auditoria é a etapa inicial, onde o auditor escolher os meios e as area a auditar

8. <http://www.theiia.org>.

organização por priorizar corretamente a alocação dos recursos de auditoria. Conseqüentemente a organização deve determinar as combinações de probabilidade e impacto que resultam em uma classificação de risco. Classificando-os em alto, moderado e baixo. As regras de classificação de risco devem ser definidas no processo de planejamento de gerenciamento que envolve todos os níveis a organização.

As pontuações (peso) atribuídas ao risco de cada item serão consolidadas por fatores que, por sua vez, gerarão a pontuação global da atividade analisada. Essa pontuação, segundo Paula (2000), correspondente ao risco de cada sistema/atividade analisada, de forma ordenada. Ela é obtida a partir da avaliação dos itens e fatores de risco relativos a cada atividade. A cada item se atribui uma pontuação cuja soma representa a importância do fator. Ao iniciar a confecção de uma matriz o auditor deve seguir as seguintes etapas, segundo a obra de Wolinsky (2003, P 111), sejam:

1. *Definir os fatores de risco;*
2. *Dá valor aos fatores de risco*
3. *Definir os indicadores*
4. *Dá valor aos indicadores*
5. *Definir o ciclo relevante do processo*
6. *Avaliar o grau de exposição do risco dos indicadores*
7. *Aplicar algoritmo a matriz*
8. *Estabelecer parâmetros o nível de risco*
9. *Obter o resultado dos riscos por atividade.*

ABR, na atualidade, está sendo utilizada nas firmas de auditoria no setor privado (COSO, 2006), porém no setor público brasileiro é algo novo (CASTRO 2010, p. 420). Sendo praticada em outras nações, a exemplo de Moçambique, onde o Ministro da fazenda daquele país⁹ relata da sua importância:

A Auditoria Baseada no Risco constitui uma nova abordagem no nosso país e têm a vantagem de se concentrar nos aspectos de maior relevância do processo que podem influenciar negativamente os resultados, maximizar os recursos humanos que são a área de maior risco e reduzir o tempo de auditoria e conseqüentemente os custos

Com a finalidade de identificar as áreas de maior significância, ou seja, passíveis de auditoria, o Tribunal de Contas da União (TCU) editou em 2005 a Resolução nº 185 que define fatores de risco, materialidade, relevância e oportunidade como critério para escolha de área significância. Sendo a materialidade o valor quantitativo (moedas ou físico) das operações realizadas ou a realizar. Já, a relevância está ligada à importância do evento no processo de gestão. Quanto o evento é importante, tal que se ocorre algo errado, a instituição

9. Fonte: www.portaldogoverno.gov.mz/noticias/governacao/outubro-2010/instituicoes-do-estado-terao-audidores-de-risco/.

sofrerá perda, será esse evento classificado como crítico. Audita-se, somente, o que representa risco potencial, racionaliza-se a utilização dos recursos, já contingenciados, destinado a função de Controle. Cria-se desta maneira um critério para a escolha das entidades a sofrerem a auditoria anualmente.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O universo, neste estudo, é o Sistema de Controle Interno do Executivo Federal, sendo composto pela Secretaria Federal de Controle Interno e por Secretarias de Controle Interno presente na Advocacia-Geral da União, Casa Civil, Ministério das Relações Exteriores e no Ministério da Defesa. No ministério da defesa o controle é de responsabilidade da secretaria de Controle Interno daquele ministério. Sendo composto por unidades setoriais presente no Exército, na Força Aérea e na Marinha, sendo essas setoriais a população de estudo. Fica-se a amostra do estudo na 10ª ICFEx, esta pertencente ao Centro de Controle Interno do Exército.

Este estudo utiliza a tipologia descrita por Reis (2012), que classifica a pesquisa quanto: aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem do problema. Enquanto ao objeto o presente trabalho é uma pesquisa descritiva, pois pretende descrever os elementos que compõem uma matriz de risco. Segundo Reis (2012, p. 61), a pesquisa descritiva tem por objetivo descrever um objeto de estudo determinado, estabelecer a inter-relação entre os fenômenos através da utilização de variáveis. A tipologia de pesquisa, quanto ao procedimento, adotou-se o estudo de caso, cuja natureza empírica investiga um determinado fenômeno, geralmente contemporâneo, que no nosso caso ABR, dentro de um contexto real (REIS, 2012, p 57). Trata-se de uma análise aprofundada de um ou mais objetos (casos), permitindo o seu amplo e detalhado conhecimento (GIL, 2008). Sendo uma abordagem do problema, uma pesquisa com enfoque qualitativa, pois este trabalho descreve a confecção do objeto. Os dados da pesquisa foram obtidos através de pesquisa em site, revista e outros trabalhos acadêmicos que trata do objeto de estudo. Foi, também, realizada consulta à 11ª ICFEx e na Seção de Planejamento e Estudo do CCIEx para dirimir a dúvida. Os dados foram tabulados e apresentando como utilização o Excel e Word do Windows XP para confeccionar as tabelas, gráficos e figuras.

ETAPA METODOLÓGICA DA MATRIZ DE RISCO

Ao realizar o planejamento de auditoria para o ano 2011 o SisCIEEx, desenvolveu uma matriz de risco, sendo a base inicial da sua metodologia da Auditoria Baseada em Risco. Esta metodologia considerou a análise de Risco, conforme as orientações para o Planejamento de

Auditoria Baseada em Riscos editada pelo CCIEx, sendo o instrumento cujo resultado deverá ser utilizado como parâmetro para o estabelecimento das UG a ser auditada, as dispendo em grau de prioridades e em ordem cronológica no PAAA por parte da ICFEx. A metodologia aplicada contém os aspectos de materialidade, relevância das normas do TCU¹⁰ e de criticidade, descrita pela CGU¹¹, sendo esses aspectos definidos como sendo os fatores de riscos. Cada fator é composto de mais de um item de risco.

Para o estudo de caso considerou-se as UG's pertencentes à vinculação da 10º ICFEx, sediada em Fortaleza, capital do Estado do Ceará. Os dados das vinte e uma unidades gestoras do estudo foram obtidos no Sistema Integrado de Informações Financeiras do Governo Federal (SIAFI) e no Sistema de dados da ICFEx de estudo, referente ao exercício financeiro de 2010. As contas utilizadas são as dispostas no Plano de Contas Aplicado a Administração Pública (PCAP), normatizado pela Portaria nº 751, de 16 de dezembro de 2009 da Secretaria Tesouro Nacional. A fim de facilitar a compreensão de cada item, descreve-se a atribuição de cada conta, considerando o ano de 2010.

No fator materialidade a metodologia da ABR do CCIEx, considerou quatro itens de risco, sendo descrito abaixo:

Item de risco	Descrição
Despesas do Exercício Anterior	Sendo somatório de todas as despesas realizado no exercício anterior.
Patrimônio Relativo (conta 14212.XX.00)	É à conta dos Móveis do ativo não circulante, que compreende o valor da aquisição ou incorporação de bens corpóreos, que tem existência material e que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem alteração da substância ou da destinação econômico social, que constituam meio para a produção de outros bem sou serviços.
Patrimônio Relativo (conta 113180100)	É à conta do almoxarifado que registra os valores dos materiais de consumo adquiridos e estocados em almoxarifados, destinados a atender ao consumo interno.
	Compreende a remuneração do pessoal ativo civil ou militar, correspondente ao somatório dos vencimentos, soldos e vantagens pecuniárias fixas e variáveis decorrentes

10. Resolução nº 185/2005 e Instrução Normativa TCU 63/2010.

11. Art. 4º da Instrução Normativa (IN) nº 02/2002

Participação Relativa na Folha de Pagamento	de do pagamento pelo efetivo exercício do cargo, emprego ou função de confiança no setor público.
---	---

Quadro 1: Descrição do item do fator materialidade

Fonte: PCAP, 2012, com adaptação

Os itens de materialidade foram escolhidos em decorrência de serem as maiores despesas. Nesse aspecto, a Folha de pagamento do Exército é a segunda em nível Federal¹², enquanto os móveis, também, têm um valor expressivo em decorrência da incorporação de viaturas operacionais. No tocante a outras duas contas, vale lembrar que as forças armadas pela sua característica peculiar, é uma tropa aquartelada, ou seja, o quartel oferecer o rancho (alimentação) integral.

Inicia-se a metodologia pelo item de risco despesas do exercício anterior, pois para os cálculos dos outros três itens segue a mesma sistemática. Nesse item de risco fez o uso de intervalos de classe. Onde para definir os valores de cada intervalo de contas, a 10ª ICFeX realizou um levantamento dentre as UG's de sua vinculação, para identificar a que possui o menor e o maior valor. De posse desses valores, aplica-se a fórmula:

$$A = \frac{V_{\text{máx}} - V_{\text{mín}}}{TC}$$

Onde:

A: Amplitude do intervalo

V_{máx}: Valor máximo;

V_{mín}: Valor mínimo e;

TC: número de intervalos.

Com os dados do valor mínimo e máximo realiza-se o cálculo para obter a amplitude do Intervalo para item de risco despesas do exercício anterior, assim definido:

$$A = (108.996.833,98 - 633.231,60) / 5$$

$$A = 21.672.720,48$$

Na materialidade considerou-se que quando maior for o valor dos recursos envolvidos maior será o valor do risco, conseqüentemente, o intervalos de classe assumiram um maior valor (I5). Vale destacar que esse item de risco foi classificado com o peso quatro (4) em relação ao seu fator, sendo este o maior peso no fator materialidade.

12. <http://www.transparencia.gov.br>

A tabela 1 é demonstrada a classificação dos intervalos como valores mínimo e máximo, onde para o I1 tem nota máxima um e I5 nota 5.

1.1. Despesa Realizada no Exercício Anterior	MÁXIMA	Peso
I1 = de R\$ 633.231,00 ou inferior até R\$ 22.305.952,20	1	4
I2 = acima de R\$ 22.305.952,20 até R\$ 43.978.672,80	2	
I3 = acima de R\$ 43.978.672,80 até R\$ 65.651.393,40	3	
I4 = acima de R\$ 65.651.393,40 até R\$ 87.324.114,00	4	
I5 = acima de R\$ 87.324.114,00 até R\$ 108.996.834,60	5	

Tabela 1 : Intervalo de Classe da Despesa Realizada no Exercício Anterior

Fonte: 10ª ICFeX, 2011.

De posse o valor em reais de cada intervalo e a sua respectiva pontuação (1 a 5) de risco faz a multiplicação desse valor o risco da classe pelo peso (4). Abaixo, apresenta-se a classificação, por aquela UG, dos respectivos valores dos graus de riscos do item Despesa Realizada no Exercício Anterior, vejamos:

COD UG	TOTAL R\$	MÁXIMA (A)	PESO (B)	GRAU de Risco (A x B)
160342	633.231,60	1	4	4
160104	712.172,19	1		4
160205	828.229,23	1		4
160344	2.529.772,40	1		4
160046	3.178.972,92	1		4
160045	4.886.149,94	1		4
160340	5.083.852,35	1		4
160341	6.410.540,42	1		4
160105	8.381.040,01	1		4
160049	8.628.768,22	1		4
160047	10.732.970,56	1		4
160051	13.722.231,98	1		4
160041	14.853.470,94	1		4
160345	15.059.817,53	1		4
160044	15.296.407,02	1		4
160343	16.945.310,76	1		4
160204	18.032.127,48	2	8	
160050	20.828.339,46	2	8	
160339	67.490.503,16	3	12	

160202	69.421.974,56	4	16
160203	108.996.833,98	5	20

Tabela 2 : Valor do grau de risco da Despesa Realizada no Exercício Anterior

Fonte: 10ª ICFeX, 2011.

Para o segundo item de risco da materialidade (Material permanente) os dados referentes aos saldos registrados conta 14212.XX do SIAFI, que representarem a situação atual do patrimônio das UG, permitindo uma avaliação com o mínimo possível de distorções. No cálculo foi considerado I1 - valor mínimo, de R\$ 361.719,60, referente ao saldo da UG 160104 e o I5 - valor máximo, de R\$ 80.502.387,60, referente ao saldo da UG 160203, ficando a amplitude do intervalo igual a R\$ 16.028.133,60 (dezesesseis milhões, vinte e oito mil, cento e trinta e treze reais e sessenta centavos).

No terceiro item de risco, material de consumo (Patrimônio Relativo conta 1.1.3.1.8.01.00), considerados os saldos registrados o exercício de 2010, devido, nesse caso, os dados referentes aos saldos registrados ao final do ano em questão, representaram a situação atual do patrimônio das UG. Foi considerado I1 - valor mínimo, de R\$ 65.095,17, referente ao saldo da UG - 160205. Já para o I5 - valor máximo, de R\$ 2.907.002,01, referente ao saldo da UG - 160203. A amplitude do intervalo é igual a R\$ 568.381,17 (quinhentos e sessenta e oito mil, trezentos e oitenta e um reais e dezessete centavos).

Por fim, no fator materialidade, foi considerada a participação na Folha de pagamento de cada. Na tabela abaixo, é demonstrado os valores assumido após a aplicação do cálculo da classe de intervalos, metodologia aplicada igualmente para todos os itens da materialidade:

Material Permanente				Material Consumo				Folha de pagamento				
COD UG	R\$	M	P	GR	R\$	M	P	GR	R\$	M	P	GR
160104	361.719,60	1		3	115.720,62	1		3	2.708.303,62	1		3
160205	366.715,60	1		3	65.096,17	1		3	5.214.077,40	1		3
160342	421.554,78	1		3	110.303,49	1		3	17.879.598,64	4		12
160341	1.412.314,97	1		3	775.109,46	2		6	786.434,54	1		3
160041	1.742.387,04	1		3	900.063,43	2		6	537.493,52	1		3
160051	2.133.951,25	1		3	340.850,30	1		3	845.679,95	1		3
160344	2.243.621,87	1		3	315.647,04	1		3	760.626,27	1		3
160204	2.359.844,23	1		3	757.764,57	2		6	1.280.584,16	1		3
160046	2.597.176,78	1		3	431.451,22	1		3	907.873,82	1		3
160049	2.966.328,32	1		3	247.417,59	1		3	616.214,99	1		3
160340	2.979.157,80	1	3	3	572.923,75	1	3	3	1.239.097,08	1	3	3
160044	3.028.934,32	1		3	893.112,31	2		6	1.549.880,06	1		3
160105	3.041.985,90	1		3	642.790,89	2		6	1.467.779,57	1		3
160045	3.348.895,78	1		3	410.700,61	1		3	936.989,05	1		3
160047	3.852.257,75	1		3	493.361,35	1		3	28.841.216,40	5		15
160345	6.945.075,76	1		3	2.272.748,20	4		12	1.079.497,35	1		3
160050	9.815.772,21	1		3	2.136.598,92	4		12	1.433.992,70	1		3
160343	15.166.673,47	1		3	673.108,78	2		6	1.361.097,44	1		3
160202	38.683.999,77	3		9	1.800.032,90	4		12	2.213.589,77	1		3
160339	45.774.508,83	3		9	995.128,04	2		6	3.628.230,28	1		3
160203	80.502.386,77	5		15	2.907.002,01	5		15	2.159.504,54	1		3

Tabela 3 : Valor do grau de risco Material Permanente, material de consumo e Folha de Pagamento. Fonte: 10ª ICFeX, 2011.

Legenda:

M: Valor máximo

P: Peso

GR: Grau de risco

Ao final, soma-se os item para a obtenção do grau de risco da materialidade, por unidade gestora. Assim, a ICFEx realizará o somatório de cada UG para ter o Grau de risco para o Fator Materialidade (GRM). Destacamos no quadro o GFM da UG vinculadas:

COD UG	DA	PP	PC	FL	GFM
160041	4	3	6	3	16
160203	20	15	15	3	53
160202	16	9	12	3	40
160339	12	9	6	3	30
160050	8	3	12	3	26
160047	4	3	3	15	25
160342	4	3	3	12	22
160345	4	3	12	3	22
160204	8	3	6	3	20
160343	4	3	6	3	16
160341	4	3	6	3	16
160105	4	3	6	3	16
160044	4	3	6	3	16
160049	4	3	3	3	13
160344	4	3	3	3	13
160051	4	3	3	3	13
160046	4	3	3	3	13
160045	4	3	3	3	13
160340	4	3	3	3	13
160104	4	3	3	3	13
160205	4	3	3	3	13

Tabela 4 : Grau de risco do fator materialidade

Fonte: 10ª ICFEx, 2011.

Para definir os critérios de risco dos itens do Fator Criticidade (FC) a 10ª ICFEx realizou estudo ao seu sistema de gestão e controle, em especial a Prestação de Contas Anual (PCA) e o Relatório de Acompanhamento de Apuração de Índícios de Irregularidade Administrativas (RAAIA) da UG's vinculadas, onde considerou os seguintes aspectos: avaliação dos Controles Internos, interstício entre a última auditoria realizada e o momento atual, irregularidades que ensejaram citação ou notificação por parte do TCU, último julgamento de contas pelo TCU, mudança de situação da UG (autonomia administrativa), quantidade de Tomada de Contas Especial instauradas, quantidade de procedimentos de auditoria extraordinários, quantidade de procedimentos administrativos (Sindicância, Inquérito Policial Militar e Processo Administrativo) instaurados para apuração de ocorrência de Dano ao Erário e quantidade de denúncia anônima que culminou com a abertura de algum procedimento de apuração.

A metodologia optou por pontuar cada item da criticidade com nota e peso de um a cinco. Ao final, somam-se os valores do grau de risco dos dez itens de risco, para assim

chega ao valor total do grau de risco do fator criticidade.

COD UG	Grau de risco
160046	148
160339	42
160343	39
160044	37
160342	35
160050	35
160340	33
160104	32
160203	30
160202	29
160341	27
160205	23
160105	23
160049	20
160051	20
160345	20
160045	19
160041	19
160344	18
160204	18

Tabela 5: Grau de risco do fator criticidade

Fonte: 10ª ICFeX, 2011.

Passa-se a analisar o último fator de risco da metodologia desse estudo a relevância. Vale lembrar que a relevância foi considerada como sendo a importância da UG no processo de execução a atividades-fim do Exército. Assim a pontuação e o peso foram classificados pela função institucional das UG's. A seguir apresenta-se as UG's que assumiram como peso o valor cinco e a pontuação 5, perfazendo vinte e cinco pontos no grau de risco, vejamos a essas unidades gestoras:

Área (item de risco)	UG's
Saúde	160050- 160345
Engenharia	160203 - 60202 - 160203 – 160339 - 160343
Órgão Pagador	160047- 160104- 160202- 160205- 160339-160342
FUSEx ¹³	160041 – 160050 -160105 – 160202 – 160203 -160339 - 160345
UG que recebeu recursos para emprego em atividades subsidiárias	160044 – 160047-160049-160051- 160105 -160203 – 160204-160339- 160340-160341-160343-160344
UG que foram responsável por controlar bens, direitos ou	160045 – 160047-160051-160344-

obrigações de outras Organização Militar (OM) ou UG	
---	--

Quadro 2: Item do fator relevancia com 25 pontos
Fonte: 10ª ICFEx, 2011.

Em três itens da relevância, Órgão de Direção Geral ou Órgão de Direção Setorial, UG está desenvolvendo ou será responsável por desenvolver diretamente alguma atividade voltada para Missões de Paz e, UG está desenvolvendo ou será responsável por desenvolver diretamente alguma atividade voltada para evento realizado no Brasil e que terá a participação de outros Países, não ocorreu a existência de nenhuma ocorrência.

Na análise dos dados acima observa-se, também, a existência de UG que estão classificados em mais de um item de risco. Nessa ocorrência faz-se a soma dos valores (25 pontos) de cada item.

Para o próximo item de risco considerou como valor máximo 15 pontos, sendo cinco de pontuação é três de peso. Sendo representado pelas unidades gestoras 160049 e 160051 e tendo como item de risco como sendo organizações militares de Logística.

Considerando as organizações militares que são Unidade (U) ou Subunidade (SU)¹⁴, o grau de risco ficou em 12 pontos, pois ponderou em quatro a pontuação e três o peso. Foi, também, classificado com 12 pontos, por ser OM/UG gerência algum processo/sistema/programa/projeto de grande relevância para a Força, porém peso 4 e pontuação 3, inverso ao item anterior, porém constatou a não existência de UG que classifica-se nesse item.

Abaixo e apresentado as UG que tiveram 12 pontos por ser U ou SU:

Área (item de risco)	UG's
OM Nível U/SU	160045- 160046- 160049 – 160051 - 160104-160105- 160203-160202-160205-160340-160342-160343

Quadro 3 : Item do fator relevancia com 12 pontos Fonte: 10ª ICFEx, 2011.

Já as OM's que são e ou Grande Comando Cmdo/GU ficaram por o seu grau de risco em nove pontos, pelo fator de ser três peso e a sua pontuação. Sendo UG operacional a 160041-160044- 160105- 160204- 160340- 160341- e Cmdo/GU a UG 160344.

14 . unidade risg

Para chegar ao valor final da relevância, soma-se os valores adquiridos por cada item de risco por aquelas UG's. Sendo assim representado;

COD UG	UG	Grau
160339	1 BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	120
160202	3 BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	107
160203	2 BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	87
160047	COMANDO 10 REGIAO MILITAR	84
160051	PARQUE REGIONAL DE MANUTENCAO/10	77
160105	24 BATALHAO DE CACADORES	71
160343	7 BATALHAO DE ENGENHARIA DE COMBATE	62
160049	10. DEPOSITO DE SUPRIMENTO	52
160344	COMANDO 7 BRIGADA DE INFANTARIA MOTORIZADA	59
160050	HOSPITAL GERAL DE FORTALEZA	50
160345	HOSPITAL DE GUARNICAO DE NATAL	50
160044	23 BATALHAO DE CACADORES	46
160340	16 BATALHAO DE INFANTARIA MOTORIZADO	46
160104	27 CIRCUNSCRICAO DE SERVICO MILITAR	37
160342	24 CIRCUNSCRICAO DE SERVICO MILITAR	37
160045	25 CIRCUNSCRICAO DE SERVICO MILITAR	37
160205	26 CIRCUNSCRICAO DE SERVICO MILITAR	37
160204	25 BATALHAO DE CACADORES	34
160041	40 BATALHAO DE INFANTARIA	34
160341	17 GRUPO DE ARTILHARIA DE CAMPANHA	34
160046	COLEGIO MILITAR DE FORTALEZA	12

Quadro 4 : Grau de risco do fator relevancia

Fonte: 10ª ICFeX, 2011.

Para obter o valor total do risco por UG, necessitará realizar a soma dos fatores de risco, pela seguinte fórmula:

$$GRT = PM + PR = PC$$

Sendo:

GRT: Grau de risco total

PM: Pontuação da materialidade

PR: Pontuação relevância

PC: Pontuação Criticidade

Após a atribuição das pontuações (fatores), entre as UG de vinculação foram dispostas em ordem decrescente, ao final da matriz, de acordo com somatórios das pontuações obtidas, possibilitando a identificação da UG com maior pontuação (risco).

COD UG	UG	PM	PC	PR	PTR
160047	COMANDO 10 REGIAO MILITAR	25	170	84	279
COD UG	UG	PM	PC	PR	PTR
160047	COMANDO 10 REGIAO MILITAR	25	170	84	279
160339	1 BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	30	42	120	192
160202	3 BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	40	29	107	176
160046	COLEGIO MILITAR DE FORTALEZA	13	148	12	173
160203	2 BATALHAO DE ENGENHARIA DE CONSTRUCAO	53	30	87	170
160343	7 BATALHAO DE ENGENHARIA DE COMBATE	16	39	62	117
160050	HOSPITAL GERAL DE FORTALEZA	26	35	50	111
160051	PARQUE REGIONAL DE MANUTENCAO/10	13	20	77	110
160105	24 BATALHAO DE CACADORES	16	23	71	110
160044	23 BATALHAO DE CACADORES	16	37	46	99
160342	24 CIRCUNSCRICAO DE SERVICO MILITAR	22	35	37	94
160345	HOSPITAL DE GUARNICAO DE NATAL	22	20	50	92
160340	16 BATALHAO DE INFANTARIA MOTORIZADO	13	33	46	92
160344	COMANDO 7 BRIGADA DE INFANTARIA MOTORIZADA	13	18	59	90
160049	10. DEPOSITO DE SUPRIMENTO	13	20	52	85
160104	27 CIRCUNSCRICAO DE SERVICO MILITAR	13	32	37	82
160341	17 GRUPO DE ARTILHARIA DE CAMPANHA	16	27	34	77
160205	26 CIRCUNSCRICAO DE SERVICO MILITAR	13	23	37	73
160204	25 BATALHAO DE CACADORES	20	18	34	72
160045	25 CIRCUNSCRICAO DE SERVICO MILITAR	13	19	37	69
160041	40 BATALHAO DE INFANTARIA	16	19	34	69

Quadro 5 : Grau de risco do total

Fonte: Autor

Assim, após a confecção da matriz a 10º ICFEx poderá escolher de forma objetiva qual UG auditar. Sendo que o PTR de maior valor (279) foi assumido pela UG 16047 e a de menor valor a UG 160045 e 160041. Sendo, portanto o PTR o grau de prioridade para a realização da auditoria e que constaram no Plano Anual de Visita de Auditoria da 10ª ICFEx.

CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Após da análise da vasta pesquisa documental obteve-se que quanto à estrutura do Controle Interno no âmbito do Exército Brasileiro este está estruturado na forma de Sistema, sendo subordinado tecnicamente à Ciset da MD, e essa a CGU, sendo que o Controle Interno, no Exército, é composto por onze Inspeções distribuídas no território nacional e tem como órgão Central o CCIEx, este sendo o órgão de assistência direta e imediata ao Comandante do Exército, que tem por finalidade planejar, coordenar e executar as atividades de Controle Interno no âmbito aquele comando, utilizando para tal fim a auditoria e a fiscalização.

Quando a Matriz de Risco é um dos instrumentos de fiscalização que contribui para o aperfeiçoamento do Sistema de Controle Interno as inspetorias fiz o uso da Matriz para priorizar a unidade a auditar. No estudo de caso ficou evidenciando que a Matriz é uma ferramenta eficaz, pois prioriza a atividade de auditoria em UG com risco potencial, essa matriz considerou como fatores de risco: materialidade criticidade e relevância.

Verificou-se a contribuição da auditoria baseada nos riscos, inseridas na auditoria interna SisCIEEx, pela utilização de matrizes de risco, agregando valor no momento da verificação de controles e sugerindo melhorias nos processos, mapeando a probabilidade apresentada em cada risco, dando suporte a AI no alcance das suas atribuições. A essa metodologia da ABR, utilizado possibilitou a elaboração do planejamento dos trabalhos, focando os esforços em UG critica e relevantes.

A atividade de auditoria no setor público brasileiro é uma atribuição do Sistema de Controle Interno, onde tem por finalidade realizar a fiscalização da alocação dos recursos publico e este não se confunde o Controle interno ou Controle administrativo, pois ambos são controles exercidos na e pela unidade.

A prática metodológica verificada no SisCIEEx não divergem do conteúdo proposto pela teoria, em especial, a Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna editadas pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil), está disposto que um dos princípios básicos da atividade de auditoria, diz respeito à fixação das prioridades baseadas no nível de risco e seu potencial de influência nos resultados dos exames e que esses fatores devem ser considerados na fase de planejamento dos trabalhos.

A utilização do modelo é viável devido ao fato de esta permite com a legislação e tem a sua aplicabilidade também no setor público e foi testada no setor privada (GENGAMIN, 2005). Porém, o modelo é útil apenas a seleção de entidades a serem fiscalizadas no ano, e não as possíveis áreas a serem fiscalizadas dentro da entidade vinculada.

Os objetivos deste trabalho foram alcançados, pois metodologia de ABR apresentada agrega valor ao Sistema de Controle Interno do Exército, em decorrência da Matriz de Risco identifica as UG's críticas, que deva ser analisada pela auditoria. Portanto, em uma ferramenta de gestão que ajuda na tomada de decisão, pois o gestor no momento de alocar os recursos já contingenciado, tem como fonte a matriz para direcionar de forma objetiva os trabalhos de auditoria. Incorporando, assim, a sistemática de risco no processo de AI, pelo SCI do Exército.

No planejamento de uma ABR, inicia-se pelo conhecimento dos fatores de risco existente, classificados por itens no qual é atribuído pesos. Com os dados gerando em uma

matriz, onde são planejadas as pontuações em ordem decrescente. Define-se a prioridade para aquelas com maior valor, ou seja, maior grau de risco.

A partir das informações coletadas e apresentadas nos capítulos anteriores, propõe-se algumas sugestões a fim de melhorar a metodologia da ABR utilizada pelo SisCIEEx, com propósito de tornar ABR, mais eficiente.

Referente à materialidade o CCIEEx considerou, somente, quatro itens de risco. Restringindo, conseqüentemente, a análise para esse fator. Podendo, ampliá-los para o quantitativo de Resto a Pagar, tipo licitação utilizada nas aquisições.

Acrescentar, como criticidade os seguintes item de risco: existência de um planejamento estratégico, com metas e objetivos definidos e medidos; produtividade e ações executadas anos em relação às metas e objetivos propostos para o período; e verificação sobre a existência de indicadores de desempenho desenvolvidos para medir a eficiência, eficácia e/ou efetividade dos processos.

Dessa forma, futuras pesquisas poderão desenvolver um modelo de seleção de áreas auditável na UG, pois a metodologia apresentada tem apenas a finalidade de escolher a unidade a auditar pelo critério de materialidade, criticidade e relevância. Realizar pesquisa o intuito de avaliar o grau de aderência, as dificuldades, e as experiências das inspetorias na utilização da ABR.

BIBLIOGRAFIA

ALVARENGA, Estelbina Miranda de. **Metodologia da Investigação quantitativa e qualitativa: normas técnica de apresentação de trabalhos científicos**. 2ª Ed. Assuicion: A4 Deseños, 2010.

Auditoria moderna baseada no risco. 2008. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/3175795/1-auditoria-baseada-em-risco>>. Acesso em: 30 jun.2012.

AUDIBRA – INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Práticas para o exercício profissional da auditoria interna: estrutura geral**. São Paulo: AUDIBRA, 2006.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Texto constitucional promulgado em 25 de março de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 12 dez 2012

_____. Lei nº 4.320, de 17 março de 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: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso: 16 abr. de 2013.

_____. Lei 10.180, de 06 fevereiro de 2011. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm. Acesso: 19 abr. 2013

Lei complementar Nº 97, de 9 de junho de 1999. Dispõe sobre as normas gerais para a organização, o preparo e o emprego das Forças Armadas. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp97.htm. Acesso em: 18 de maio de 2013.

BRITO, Jaime Ricardo De. **Breve histórico do controle interno do poder executivo federal: origem, evolução, modelo atual e visão de futuro**. Revista de negócio, mar 2009 n 7. Disponível em: <http://www.unifin.com.br/Content/arquivos/20111006173058.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2013

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 4ª edição, São Paulo: Atlas, 2011.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 3ª edição, São Paulo: Atlas, 2010.

CASTANHEIRA, Nuno. **Auditoria interna baseada no risco**. 2007. 147f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria) – Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Portugal.

CICCO, Francesco de. **Auditoria baseada em riscos – como implementar a ABR nas organizações**: uma abordagem inovadora. São Paulo: Risk Tecnologia, 2007.

COSO. **Internal Control – Integrated Framework**. 1992. Disponível em: <www.cpa2biz.com/AST/Main/CPA2BIZ_Primary/InternalControls/COSO/PRDOVR~PC-990009/PC-990009.jsp>. Acesso em: 29/11/2012.

_____. **Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Enterprise Risk Management – Integrated Framework**. 2004. Disponível em: <www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf>. Acesso em: 11/10/2012.

_____. **Guidance on Monitoring Internal Control Systems**. 2009. Disponível em: <www.cpa2biz.com/AST/Main/CPA2BIZ_Primary/InternalControls/COSO/PRDOVR~PC-990021/PC-990021.jsp?cm_vc=PDPZ>. Acesso em: 29/12/2012.

_____. **Internal Control – Integrated Framework**. 2011. Disponível em: <www.coso.org/documents/coso_framework_body_v6.pdf>. Acesso em: 17/12/2012.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. 2004. Disponível em: <[www.issai.org/media\(574,1033\)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf](http://www.issai.org/media(574,1033)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf)>. Acesso em: 14/09/2012.

_____. International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). Disponível em: <<http://www.issai.org/composite-347.htm>>. Acesso em 20 mar. 2010.

GIL, Antonio C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial**. Ed 2ª São Paulo: Atlas, 2009.

McNAMEE, David e SELIM, Georges *then extstep in risk management*. The internal auditor; jun;56, 3; ABI/INFORM Global, 1999.

OLIVEIRA, Licurgo Joseph Mourão de; FILHO, Gélzio Gonçalves Viana REVISTA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Matriz de risco, seletividade e materialidade: paradigmas qualitativos para a efetividade das Entidades de Fiscalização Superiores..** Janeiro | fevereiro | março 2010 | v. 74 — n. 1 — ano XXVIII.

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria Baseada na avaliação de risco**. Banco Central do Brasil. Disponível em: <http://www.cemla.org/old/pdf/aud-avalderisco.PDF>. Acesso em: 10 nov. 2012.

POMMERENING, Edivan Júnior; JOAÇABA, Fernando Fantoni Bencke, REVISTA Unoesc &Ciência – ACSA. **Auditoria convencional e a auditoria baseada em risco: contribuições à gestão organizacional**; v. 2, n. 1, p. 15-26, jan./jun. 2011.

REIS, Linda G. **Produção de Monografia da teoria à prática O método Educar pela Pesquisa (MEP)**. 4ª. Ed. Brasília: Senac-DF 2012

ROCHA, Arlindo Carvalho; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. **Auditoria Governamental: Uma Abordagem Metodológica da Auditoria de Gestão**. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2011.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *Putting COSO's Theory into Practice. Tone at the Top*, n. 28, nov. 2005. Disponível em: <<http://www.hcde-texas.org/docs/100-Risk%20Assessment%20Tab%204.pdf>>. Acesso em: 15/09/2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública**. Um Estudo de Diversos Modelos e das Normas Disciplinadoras em Diversos Países. Diretoria de Métodos e Procedimentos, julho, 2009. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>. Acesso em 12 jan. 2013.

SILVA, Jorge Luiz Rosa da. **A importância da análise de riscos para a auditoria interna**. 2008. Disponível em: <<http://www.portaldeauditoria.com.br>>. Acesso em: 3 nov. 2008.

SUSANA Jorge; ANABELA Costa, **Internal auditing amongst Portuguese municipalities** Revista Enfoques: Ciência Política y Administración Pública, vol. VII, núm. 11, 2009, pp. 303-361, Universidad Central de Chile. Chile.

WOLINSKY. Jaime Isaac. **Manual de auditoría para lagestin de negocios**. Ed Buenos Aires, 2003.

YOSHITAKE, Mariano. **Auditoria Contábil: metodologia de processo de auditoria**. Curitiba: Juruá, 2009.