

SUBPRODUTO 21: SELEÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA COM BASE EM RISCOS (Item 3.4 da Orientação Prática SFC/CGU, aprovada pela Portaria 1.055/2020)

PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO: Na elaboração dessa atividade, a equipe de auditoria deve fazer uso do Fluxograma (SEI 2811636) e dos subitens 4.1.1 a 4.1.4 do item 4.1; dos subitens 4.2.1 a 4.2.6 do item 4.2; e dos subitens 4.3.1 a 4.3.9 do item 4.3, todos constantes do item 4 (Seleção dos Trabalhos com Base em Riscos) do Checklist (SEI 2801714). O checklist e o fluxograma anteriormente mencionados estão consignados no Subproduto 24.

Introdução

A seleção dos trabalhos de auditoria com base em riscos constitui a quarta etapa no processo de mapeamento dos objetos do Universo de Auditoria da UAIG, de acordo com a Orientação Prática (Portaria nº 1.055, de 30/04/2020). Esta etapa se utiliza do cadastro de riscos da Unidade Auditada, se confiável, e, se não, a UAIG terá que se utilizar de outras bases para a elaboração do Plano de Auditoria com base em riscos.

Torna-se relevante que a equipe tenha realizado as etapas anteriores antes de prosseguir, isso porque todo o processo é uma construção de conhecimento das características da UA e facilita a condução desta principal etapa.

Como dito antes, existem três maneiras geralmente utilizadas para esse fim:

- a) seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela Unidade Auditada;
- b) seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela UAIG;
- c) seleção dos trabalhos com base em fatores de riscos.

A definição de qual dependerá da avaliação da UAIG. Entretanto, o detalhamento de cada modo possível será fundamental para conduzir a equipe e definir o passo a passo das ações durante a auditoria.

21.1. SELEÇÃO COM BASE NA AVALIAÇÃO DE RISCOS REALIZADA PELA UNIDADE AUDITADA

PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO: Na elaboração dessa atividade, a equipe de auditoria deve fazer uso do Fluxograma (SEI 2811636), bem como dos itens 4.1.1 a 4.1.4 do item 4.1 do Checklist (SEI 2801714)

Principais Informações

O primeiro passo é a equipe solicitar a Unidade a disponibilização de sua Gestão de Risco por meio de Ofício ou S.A, para que com base nos registros do processo de gerenciamento de riscos, possa conhecer os objetivos (estratégicos e operacionais), os riscos inerentes associados, com sua respectiva mensuração, e os controles internos da

gestão implementados pela Unidade Auditada com o objetivo de mitigá-los. **Item 4.1.1 do Checklist PAINT**

21.1.2. Associação entre os Objetos de Auditoria e os Objetos da Gestão de Riscos (Macroprocessos)

Em seguida, agrupar os riscos da mesma forma que o universo estiver estruturado: por categorias (por exemplo: financeiro, ambiental, de sistemas...) ou por unidade administrativa, função, macroprocesso, ação de governo, política... Assim, a UAIG disporá de uma lista em que os objetivos organizacionais, os riscos inerentes e os objetos de auditoria estarão associados.

21.1.3. Vinculação dos Riscos aos Objetos do Universo de Auditoria

Na sequência, será necessário classificar os objetos de auditoria com base nos riscos associados a cada um deles. Se a um mesmo objeto estiverem associados, por exemplo, três riscos, pode-se somar os riscos associados a esse objeto ou, alternativamente, selecionar o risco de maior magnitude.

Como essa forma de seleção se baseia no cadastro de riscos da Unidade Auditada, é provável que não haja uma correspondência direta entre os riscos e o universo de auditoria. Nesses casos, ajustes e adaptações serão necessários sem perder de vista os esforços para evitar possíveis distorções e equívocos causados durante a correlação.

Na prática, realiza-se a associação entre os objetos de auditoria mapeados e os objetos da gestão de riscos (macroprocessos, processos etc.), vinculando os riscos (ou conjunto de riscos) aos objetos do Universo de Auditoria. **Item 4.1.2 do Checklist PAINT**

21.1.4. Classificação dos Objetos de Auditoria com Base nos Riscos Associados a Cada Um Deles

O princípio básico dessa definição consiste em considerar aqueles riscos com os maiores índices. Uma forma possível - mais simples - de hierarquização é somar os índices dos riscos de cada objeto de auditoria e, posteriormente, ordenar os objetos de auditoria com base no resultado da soma realizada. Porém, a critério da equipe, outras formas possíveis podem ser utilizadas, a depender das características da Gestão de Risco apresentada. **Item 4.1.3 do Checklist PAINT**

21.1.5. Identificação dos Objetos de Auditoria em que a Exposição ao Risco Seja Mais Elevada

A partir da hierarquização disposta, será possível identificar e selecionar para inclusão no PAINT os Objetos em que a exposição ao risco seja mais alta ou que as respostas sejam inadequadas, sem desprezar a rotação de ênfase. **Item 4.1.3 do Checklist PAINT**

21.1.6. Documentação da seleção com base na avaliação de riscos realizada pela unidade auditada

Os itens 4.1.1 a 4.1.3 do checklist devem ser documentados. Essas documentações devem ficar arquivadas, preferencialmente abrindo um processo no SEI e/ou no sistema e-Aud consignando cada uma delas. **Item 4.1.4 do checklist PAINT**

OBSERVAÇÃO: A metodologia, bem como os critérios utilizados na seleção com base na avaliação de riscos pela unidade auditada devem ser informadas no relatório de auditoria.

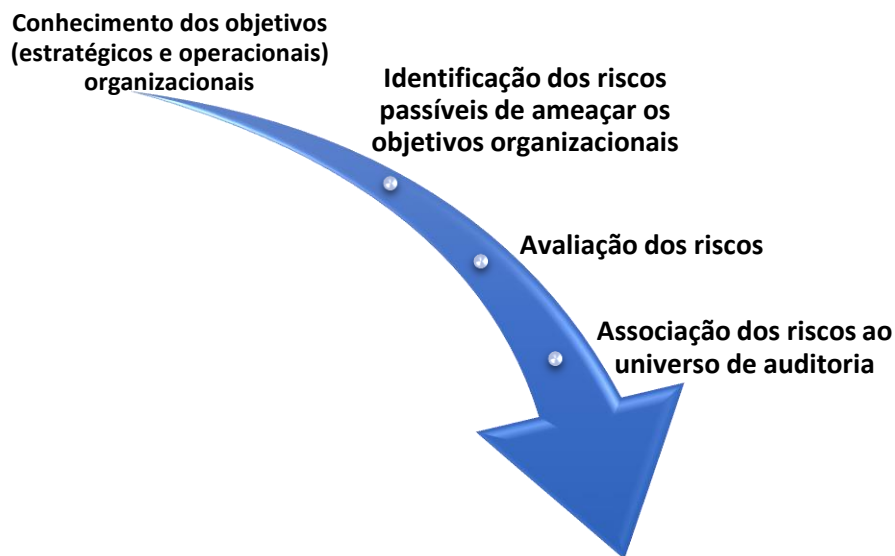
21.2. SELEÇÃO COM BASE NA AVALIAÇÃO DE RISCOS REALIZADAS PELA UAIG

PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO: Na elaboração dessa atividade, a equipe de auditoria deve fazer uso do Fluxograma (SEI 2811636), bem como dos itens 4.2.1 a 4.2.6 do item 4.2 do Checklist (SEI 2801714)

Se a Unidade Auditada não possuir um processo de gerenciamento de riscos implementado ou se for incipiente, a UAIG poderá selecionar os trabalhos de auditoria a partir da identificação e da avaliação de riscos realizada por ela própria.

Para isso, a interação com a alta administração e com os gestores no decorrer de todo o seu desenvolvimento é fundamental para que o resultado do processo seja satisfatório e seja realista.

As etapas a serem realizadas nesta forma de seleção normalmente compreendem:



21.2.1. Conhecimento dos Objetivos Organizacionais

Durante as etapas anteriores, principalmente, ao longo do subproduto 18, em que se tratou do entendimento da UA, as ações desenvolvidas para documentar aquele subproduto representam esta etapa. **Item 4.2.1 Checklist PAINT**

21.2.2. Identificação dos Riscos Passíveis de Ameaçar os Objetivos Organizacionais

Identificar e avaliar os riscos-chave relacionados aos objetos de auditoria definidos, utilizando ferramentas como Brainstorming; Entrevistas estruturadas ou semiestruturadas; Técnica Delphi; Listas de verificação; Análise preliminar de Perigos; Estudo de perigos e operabilidade; Análise de causa e efeito; Técnica estruturada (E se); Análise de SWOT; Análise de modos de falha e efeito, etc.

Neste passo, procura-se responder à questão: “quais riscos podem decorrer das fraquezas e das ameaças relacionadas ao macroprocesso?”.

A equipe deve, com o auxílio de normas técnicas propostas de identificação de riscos apropriadas – ISO 31010/2019, compilar uma lista de riscos, conhecidos ou previsíveis, capazes de comprometer o alcance dos objetivos pela organização. **Item 4.2.2 Checklist PAINT**

21.2.3. Avaliação dos Riscos Passíveis de Ameaçar os Objetivos Organizacionais

Após a identificação de cada risco com a utilização das ferramentas acima mencionadas, deve ser avaliado o seu potencial, de modo que possam ser classificados e mesmo comparados. Para tanto, a equipe deve considerar Impacto (I) e Probabilidade (P) de ocorrência como critério, conforme exemplo proposto pela Orientação Prática da CGU – PABR 2020:

Tabela 1: Macroprocesso M1

Riscos Identificados (Riscos Chaves)	Nível de Risco (I x P)
R1 – Risco 1	NR1. 10 X 6 = 60
R2 – Risco 2	NR2. 6 X 6 = 36
R3 – Risco 3	NR3. 6 X 8 = 48

Tabela 2: Macroprocesso M2

Riscos Identificados (Riscos Chaves)	Nível de Risco (I x P)
R1 – Risco 1	NR1. 10 X 6 = 60
R4 – Risco 4	NR2. 8 X 8 = 64
R5 – Risco 5	NR3. 6 X 8 = 48

O Nível de risco ou magnitude de um risco ou combinação de riscos é expresso em termos de combinação de suas consequências e sua probabilidade. O Anexo IV da Orientação Prática apresenta uma planilha de apoio ao processo de identificação e análise de riscos. **Item 4.2.3 Checklist PAINT**

21.2.4. Associação dos Riscos ao Universo de Auditoria

Associar os riscos identificados e avaliados nos macroprocessos a cada um dos seus processos relacionados, que representam os objetos de auditoria mapeados. Aqui procura se responder a seguinte pergunta: “*Que riscos relacionados aos objetivos do macroprocesso estão presentes no processo em análise?*” (Seguir modelo de Mapa de Riscos) **Item 4.2.4 Checklist PAINT**

21.2.5. Identificação dos Objetivos de Auditoria em que a Exposição ao Risco é Mais Elevada

Concluída a associação dos riscos dos macroprocessos a cada um dos processos, é calculada a magnitude dos riscos dos processos, por meio do somatório do nível de risco de cada um dos riscos associados:

Tabela 3: Macroprocesso M1

Processos	Riscos Associados	Σ Nível dos Riscos Associados
P1. Processo 1.1	R1; R2	$60 + 36 = 96$
P2. Processo 1.2	R1; R2; R3	$60 + 36 + 48 = 144$
P3. Processo 1.3	R1, R3	$60 + 48 = 108$
Magnitude do Macroprocesso 1		348(35%)

Tabela 4: Macroprocesso M2

Processos	Riscos Associados	Σ Nível dos Riscos Associados
P4. Processo 2.1	R4; R5	$60 + 48 = 112$
P5. Processo 2.2	R1; R4; R5	$60 + 64 + 48 = 172$
P6. Processo 2.3	R4	64
P7. Processo 2.4	R1; R4	$60 + 64 = 124$
P8. Processo 2.5	R1; R4; R5	$60 + 64 + 48 = 172$
Magnitude do Macroprocesso 2		644 (65%)

Após a aferição do valor da magnitude dos riscos associados a cada processo, é possível definir a ordem de prioridade dos processos com base m riscos, de forma a subsidiar a elaboração do Plano Operacional, conforme exemplo abaixo:

Tabela 5: Priorização dos Riscos

Prioridade	Processos	Riscos Associados	Σ Nível dos Riscos Associados
1	P5. Processo 2.2	R1; R4; R5	172
2	P8. Processo 2.5	R1; R4; R5	172
3	P2. Processo 1.2	R1; R2; R3	144
4	P7. Processo 2.4	R1; R4	124
5	P4. Processo 2.1	R4; R5	112
6	P3. Processo 1.3	R1; R3	108
7	P1. Processo 1.1	R1; R2	96
8	P6. Processo 2.3	R4	64

A partir da hierarquização disposta, será possível identificar e selecionar para inclusão no PAINT os Objetos em que a exposição ao risco seja mais alta ou que as respostas sejam inadequadas, sem desprezar a rotação de ênfase. **Item 4.2.5 Checklist PAINT**

21.2.6. Documentação da seleção com base na avaliação de riscos realizada pela UAIG

Os itens 4.2.1 a 4.2.5 do checklist devem ser documentados. Essas documentações devem ficar arquivadas, preferencialmente abrindo um processo no SEI e/ou no sistema e-Aud consignando cada uma delas. **Item 4.2.6 do checklist PAINT**

OBSERVAÇÃO: A metodologia, bem como os critérios utilizados na seleção com base na avaliação de riscos pela UAIG devem ser informadas no relatório de auditoria.

21.3. SELEÇÃO COM BASE EM FATORES DE RISCOS

PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO: Na elaboração dessa atividade, a equipe de auditoria deve fazer uso do Fluxograma (SEI 2811636), bem como dos itens 4.3.1 a 4.3.9 do item 4.3 do Checklist (SEI 2801714)

Conforme mencionado acima, os trabalhos serão priorizados com base em fatores de riscos apenas se a avaliação de riscos da própria unidade auditada não existe ou não é confiável, e, não é possível ou aplicável a realização de uma avaliação de riscos pela própria UAIG.

É importante destacar que, segundo a IN TCU 08/2017, não existe uma regra única para essa definição, mas a UAIG deve estabelecer os fatores de risco que considere mais adequados à realidade da Unidade Auditada.

Os fatores de risco podem ser quantitativos ou qualitativos. O que caracteriza os critérios quantitativos é que podem ser mensurados em alguma medida, tais como número de denúncias recebidas, materialidade (que pode ser entendida como o recurso envolvido naquele objeto de auditoria ou seu custo associado, por exemplo), tempo desde a última auditoria realizada sobre aquele objeto, quantidade de recomendações pendentes de atendimento, nota de avaliação de controles internos, impacto econômico, entre outros.

Já os critérios qualitativos se caracterizam por um certo grau de subjetividade, justamente por não haver uma forma objetiva de os quantificar. Alguns exemplos são o impacto social e ambiental associado àquele objeto de auditoria, a qualidade e a aderência de seus controles internos, a gravidade dos achados das últimas auditorias, a relevância daquele objeto específico para o alcance dos objetivos estratégicos da Unidade Auditada, a estabilidade do objeto de auditoria, a possibilidade de ocorrência de problemas relacionados ao objeto identificado, o grau de maturidade do objeto de auditoria que está sendo avaliado ou das unidades envolvidas em sua execução.

No caso de critérios qualitativos, pode ser definida uma escala de avaliação, com gradações qualitativas, de modo que a UAIG possa atribuir os pontos aos objetos de auditoria mapeados (1 - muito baixo; 2 - baixo; 3 - moderado; 4 - alto; e 5 - muito alto,

por exemplo). Podem ser utilizadas também outras técnicas que permitam a uniformização das unidades de medida dos critérios definidos.

21.3.1. Definição dos Fatores de Riscos (Critérios de Priorização) **Item 4.3.1 do Checklist PAINT**

Os fatores de riscos a serem adotados neste procedimento são: Materialidade, Relevância e Criticidade, atribuindo pontuação de acordo com a faixa percentual, conforme explicado abaixo. A ordem de prioridade de cada processo terá como base o resultado da equação baixo:

Materialidade	Relevância	Criticidade	Total
X	Y	Z	X + Y + Z

Os processos cuja pontuação alcance 70 pontos serão considerados, dependendo da capacidade de pessoal da UAIG, objeto de auditoria para o exercício em questão.

21.3.2. Definição da Escala de Avaliação, Metodologia de Normalização, e Critérios de Priorização e Pesos **Itens 4.3.2, 4.3.3, 4.3.4 e 4.3.5 do Checklist PAINT**

MATERIALIDADE

O critério da materialidade indica que o processo de seleção deve levar em consideração os valores envolvidos no objeto de auditoria, pois a auditoria deve produzir benefícios significativos.

O volume de recursos disponíveis no orçamento é indicador de materialidade. No entanto, em ambientes orçamentários, nos quais existe grande diferença entre o orçado, o contratado e o pago, o exame dos valores envolvidos em cada uma dessas fases da despesa pode ser necessário.

Assim sendo, após a identificação do Universo de Auditoria, espelhados por meio de macroprocessos e processos relacionados, identificar para cada processo o seu valor orçamentário, classificando-os em ordem de materialidade conforme apresentando no exemplo abaixo. Os valores orçamentários são apenas exemplificativos.

Tabela 6 **Item 4.3.2 – Checklist PAINT**

Macroprocessos	Processos	Descrição	Valor(R\$)	%
M1	M1P1	D1	46.563.030,00	48,90
M1	M1P2	D2	15.525.502,32	16,34
M2	M2P1	D3	9.065.000,00	9,54
M2	M2P3	D4	8.143.692,10	8,57
...

Após a classificação dos processos, atribuir pontuação de acordo com a faixa percentual:

Tabela 7: Atribuição de Pontuação – Materialidade Itens 4.3.2, 4.3.3, 4.3.4 e 4.3.5 Checklist PAINT

Classificação	Representatividade em Relação ao Total	Pontuação
Baixa	0% a 15%	10
Média	15,1% a 35%	20
Alta	35,1% a 50%	30
Muito Alta	Acima de 50%	40

A atribuição de pontos em relação à materialidade é determinada levando-se em consideração a representatividade dos processos em relação ao total. Verifica-se que, de acordo com o percentual representativo, o processo é classificado como de materialidade **baixa, média, alta ou muito alta**.

Obs: A faixa percentual e a pontuação são valores exemplificativos, poderão ser adotados outros valores de acordo com a distribuição dos valores orçamentários apresentados na tabela 6.

RELEVÂNCIA

O critério de relevância indica que as auditorias selecionadas devem procurar responder questões de interesse do Ministério da Defesa e da Sociedade.

Os seguintes meios que podem ser usados para aferir a relevância do objeto de auditoria:

- a) declarações de prioridades no plano plurianual, na lei de diretrizes orçamentárias e nos planos setoriais;
- b) relatos reiterados de desperdícios, erros, desobediência a procedimentos; e
- c) presença na mídia.

Outra alternativa concreta é considerar a Orientação Prática CGU/2020, que sugere os critérios utilizados para a classificação da relevância, considerando:

- a) macroprocessos (processos) finalísticos;
- b) macroprocessos (processos) de apoio;
- c) processos finalísticos que estejam relacionados diretamente com o Plano Plurianual;
- d) processos finalísticos que sejam a própria ação orçamentária.

A tabela abaixo apresenta um exemplo de escalonamento de pontuação conforme os critérios mencionados na PABR 2020.

Tabela 8: Atribuição de Pontuação – Relevância Itens 4.3.2, 4.3.3, 4.3.4 e 4.3.5 Checklist PAINT

Classificação	Descrição	Pontuação
---------------	-----------	-----------

Muito Baixa	Processos de Apoio	5
Baixa	Processos Finalísticos	10
Média	Processos Finalísticos que são Ações Orçamentárias	20
Alta	Processos Finalísticos Relacionados com o PPA	30

CRITICIDADE

Quanto à criticidade, são situações ou propriedades intrínsecas do objeto de auditoria que podem estar associados à ocorrência de eventos adversos. Conforme a natureza do objeto de auditoria que esteja sendo selecionado é necessário investigar áreas específicas referentes à operação de programas de governo ou às unidades gestoras ou unidades pertencentes à estrutura do Ministério da Defesa.

Algumas situações podem estar associadas à ocorrência de eventos adversos, tais como:

- i) falta de informações confiáveis ou atualizadas sobre o desempenho do objeto de auditoria, como alcance de metas, custos dos produtos, público atendido;
- ii) problemas de estrutura, de planejamento, de controle;
- iii) falta de clareza sobre objetivos, metas, responsabilidades, processos de tomada de decisão; e
- iv) problemas operacionais com sistemas informatizados.

Outrossim, a Orientação Prática CGU/2020 sugere não só critérios bases de mensuração de criticidade para a matriz de risco, como também metodologia de avaliação aplicável, nos seguintes moldes:

- i) prioridade na consecução do processo;
- ii) número de processos no Ministério Público Militar nos últimos 5 anos;
- iii) número de processos cujo gestor foi condenado pelo TCU ao pagamento de multa e/ou devolução de recursos nos últimos 5 anos.

a. Prioridade na consecução do processo **Item 4.3.4 – Checklist PAINT**

A prioridade na consecução do processo diz respeito à possibilidade de adiamento ou não do seu produto tendo em vista um ambiente de restrição orçamentária. A pontuação dar-se-á da seguinte forma:

Tabela 9

Prioridade	Pontuação
Processo Considerado de Baixa Prioridade	0
Processo Considerado de Média Prioridade	5
Processo Considerado de Alta Prioridade	10

A classificação da prioridade será realizada por meio de entrevista com a alta administração ou com a pessoa chave que tenha uma visão sistêmica e seja conhecedora dos processos organizacionais do Ministério da Defesa.

b. Número de processos no Ministério Público Militar Item 4.3.4 – Checklist PAINT

A classificação utilizando esse critério dar-se-á da seguinte forma:

Tabela 10

Suscetibilidade	Número de Processos	Pontuação
Processo Considerado Normal	0	0
Processo Considerado Suscetível	Até 5	5
Processo Considerado de Alta Suscetibilidade	Acima de 5	10

Deverá ser aberto um canal de comunicação com o Ministério Público Militar objetivando identificar o número de processos em trâmite naquele Órgão.

c. Número de processos cujo gestor foi condenado pelo TCU ao pagamento de multa e/ou devolução de recursos Item 4.3.4 – Checklist PAINT

A classificação utilizando esse critério dar-se-á da seguinte forma:

Tabela 11

Gravidade	Número de Processos	Pontuação
Processo Considerado Normal	0	0
Processo Considerado Grave	Até 5	5
Processo Considerado de Alta Gravidade	Acima de 5	10

A pontuação quanto à criticidade considerando os critérios acima apresentados:

Tabela 12 **Item 4.3.5 – Checklist PAINT**

Criticidade-Sensibilidade	Soma dos Pontos
Processo sem Criticidade	0
Processo de Baixa Criticidade	5
Processo Crítico	10
Processo de alta Criticidade	15
Processo Sensível	20
Processo de Média Sensibilidade	25
Processo de Alta Sensibilidade	30

21.3.3. Validação dos Fatores e Metodologia

Uma vez definidos os critérios, a validação por parte da instância que aprovará o Plano de Auditoria Interna se torna necessária, para que todos os envolvidos se apropriem da forma como será realizado o planejamento das atividades da auditoria interna e que seja possível a comparação entre os objetos de auditoria ao longo dos anos. **Item 4.3.6 – Checklist PAINT**

21.3.4. Avaliação de Cada um dos Objetos de Auditoria com Base nos Critérios e Metodologia

Nesta etapa, basicamente, a equipe irá pôr em prática os critérios definidos, atribuir pontuação a cada um dos objetos e, a partir de então, promover a hierarquização dos objetos. **Item 4.3.7 – Checklist PAINT**

21.3.5. Identificação dos Objetivos de Auditoria em que a Exposição ao Risco é Mais Elevada

Após a contabilização da pontuação dos objetos de auditoria, estes devem ser ordenados de forma que aqueles com maior "nota" sejam considerados prioritários.

PONTUAÇÃO DA MATRIZ DE RISCOS

Critérios	Classificação	Pontuação Máxima
Materialidade	Baixa	40
	Média	
	Alta	
	Muito Alta	
Relevância	Muito Baixa	30
	Baixa	
	Média	
Críticidade	Alta	30
	Sem Críticidade	
	Baixa Críticidade	
	Crítico	
	Alta Críticidade	
	Sensível	
	Média Sensibilidade	
Alta Sensibilidade		
TOTAL		100

A pontuação mínima para a seleção do processo a ser auditado será de 70 pontos. Todavia esse valor poderá ser alterado dependendo da capacidade operacional da UAIG.

A partir da hierarquização disposta, será possível identificar e selecionar para inclusão no PAINT os Objetos em que a exposição ao risco seja mais alta ou que as respostas sejam inadequadas, sem desprezar a rotação de ênfase. **Item 4.3.8 – Checklist PAINT**

21.3.6. Documentação da seleção com base em fatores de risco

Os itens 4.3.1 a 4.3.8 do checklist devem ser documentados. Essas documentações devem ficar arquivadas, preferencialmente abrindo um processo no SEI e/ou no sistema e-Aud consignando cada uma delas. **Item 4.3.9 do checklist PAINT**

OBSERVAÇÃO: A metodologia, bem como os critérios utilizados na seleção com base em fatores de risco devem ser informadas no relatório de auditoria.