DECRETO Nº 2.753 DE 20 DE SETEMBRO DE 2019

DISPÕE SOBRE O MANUAL DE AUDITORIA INTERNA NO MUNICÍPIO DE REGISTRO.

NILTON JOSÉ HIROTA DA SILVA, Prefeito Municipal de Registro, Estado de São Paulo, usando das atribuições que lhe são conferidas por lei,

CONSIDERANDO os artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal de 1988, os artigos 32, 35 e 150 da Constituição Estadual do Estado de São Paulo, os artigos 59 da Lei Complementar Federal n. 101/2000, os artigos 75 a 80 da Lei Federal n. 4.320/1964 e o artigo 49 da Instrução n. 02/2016 do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.

CONSIDERANDO a necessidade de atualizar os aspectos conceituais e práticos da ação de controle no setor público Municipal, no que diz respeito à atuação da Auditoria Interna do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal; e

CONSIDERANDO a necessidade de promover a normatização, sistematização, padronização e aplicação do conceito de materialidade, relevância, risco, seletividade, desempenho e criticidade para o planejamento dos trabalhos de auditoria no âmbito do Sistema Municipal de Controle Interno;

DECRETA:

Art. 1°. Aprovar o Manual de Auditoria Interna do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal, consubstanciado na Instrução Normativa n° 04/2019 da Controladoria-Geral do Município.

Parágrafo único - O inteiro teor do Manual de Auditoria Interna ficará disponível no Portal Transparência da Prefeitura Municipal de Registro, no endereço eletrônico https://www.registro.sp.gov.br/transparencia/transp_2.asp?catid=31&subcatid=164, nos Atos Normativos da Controladoria-Geral do Município.

Art. 2°. Este Decreto entrará em vigor na data de sua publicação.

PREFEITURA MUNICIPAL DE REGISTRO, 20 de setembro de 2019.

NILTON JOSÉ HIROTA DA SILVA
Prefeito Municipal

Reg. e Publ. na data supra

DÉBORA GOETZ ACETO
Secretária Municipal de Administração

ALTAIR JOSÉ ESTRADA JUNIOR
Secretário Municipal de Negócios Jurídicos e Segurança Pública

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 04, de 16 de Setembro de 2019.

Dispõe sobre o Manual de Auditoria Interna no Município de Registro.

A CONTROLADORIA-GERAL DO EXECUTIVO MUNICIPAL - CGM, no uso das atribuições que lhes conferem no Decreto Municipal n.º 1.825, de 16 de outubro 2013, resolve:

Art. 1º. Aprovar esta Instrução Normativa, que regulamenta manual de Auditoria Interna no Município de Registro.

Art. 2º. As disposições desta Instrução Normativa devem ser observadas pelos servidores vinculados a Controladoria-Geral do executivo municipal e demais agentes que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal, instituído pelo art. 74 da Constituição Federal e disciplinado pela Lei nº 1.368, de 09 de outubro de 2013.

Art. 3º. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Registro, 16 de Setembro de 2019.

RICARDO FERREIRA HIRAIDE
Controlador-Geral

MANUAL DE AUDITORIA INTERNA

1ª Edição - 2019

CONTROLADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO
EXECUTIVO MUNICIPAL

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO.....08

1.1. DA MISSÃO, VISÃO E VALORES.....09

1.1.1. Da missão.....09

1.1.2. Da visão.....09

1.1.3. Dos Valores.....10

2. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL.....10

2.1. Governamental.....11

2.2. Abordagem sistemática e disciplinada.....12

3. NORMAS RELATIVAS À PESSOA DO AUDITOR.....12

3.1. Atribuições do auditor interno.....15

3.2. Código de ética.....16

3.3. Princípios norteadores do trabalho de auditoria.....19

4. TIPOS DE AUDITORIA.....22

4.1. Auditoria de Gestão.....22

4.2. Auditoria Operacional ou de Desempenho.....22

4.3. Auditoria de Demonstrações Contábeis e/ou Financeira.....23

4.4. Auditoria de Sistema.....23

4.5. Auditoria Extraordinária.....23

4.6. Conformidade ou *Compliance*.....24

5. AVALIAÇÃO.....24

5.1. Aprimoramento da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos da gestão.....24

5.2. Etapas da Avaliação.....26

5.2.1. Planejamento.....26
5.2.2. Execução.....26
5.2.3. Comunicação dos resultados.....27
5.2.4. Monitoramento.....28

6. TÉCNICAS DE AUDITORIA.....28
6.1. Inspeção Física.....28
6.2. Confirmações Externas ou Circularização.....29
6.3. Exame da Documentação Original.....29
6.4. Conferências de Cálculos.....30
6.5. Exame de Registros Contábeis.....30
6.6. Entrevistas (Indagação Escrita ou Oral).....30
6.7. Exame de Livros e Registros Auxiliares.....30
6.8. Correlação entre as Informações Obtidas.....30
6.9. Observação das Atividades.....30
6.10. Prova Seletiva ou Amostragem.....31
6.11. Amostragem Probabilística ou Estatística.....31
6.12. Amostragem não Probabilística ou Subjetiva.....31

7. APURAÇÃO.....31
7.1. Erro e Fraude.....32
7.2. Origem dos Trabalhos.....33
7.3. APURAÇÃO DE FRAUDE.....34
7.3.1. Tipos de Fraudes.....35
7.3.2. Etapas da Apuração de Fraude.....35
7.3.2.1. Apuração preliminar.....35
7.3.2.2. Planejamento.....36

7.3.2.3. Execução.....37
7.3.2.4. Comunicação dos resultados.....37
7.3.2.5. Monitoramento.....39

8. GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA.....39
8.1. ATRIBUIÇÕES DO RESPONSÁVEL.....40
8.2. SUPERVISÃO DO TRABALHO.....41
8.3. GERENCIAMENTO DE SITUAÇÕES QUE PODEM AFETAR A OBJETIVIDADE.....42
8.3.1. SITUAÇÕES COMUNS DE AMEAÇA À OBJETIVIDADE.....43
8.3.2. MEDIDAS QUE PODEM REDUZIR AS AMEAÇAS À OBJETIVIDADE.....44
8.4. GESTÃO E MELHORIA DA QUALIDADE.....45
8.4.1. AVALIAÇÕES.....46
8.4.1.1. Avaliações internas.....46
8.4.1.1.1. Monitoramento contínuo.....47
8.4.1.1.2. Avaliações periódicas.....48

9. PLANEJAMENTO DA UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL.....49
9.1. PLANO DE AUDITORIA INTERNA BASEADO EM RISCOS.....50
9.1.1. DEFINIÇÃO DO UNIVERSO DE AUDITORIA.....50
9.1.2. SELEÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA COM BASE EM RISCOS.....51
9.1.2.1. Identificação e Avaliação dos riscos.....52
9.1.2.2. Seleção dos trabalhos com base em fatores de risco.....53
9.1.2.2.1. Definição dos fatores de risco.....53
9.1.3. CONTEÚDO DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA.....55
9.1.3.1. Monitoramento de recomendações não implementadas.....55
9.1.3.2. Indicação de como serão tratadas demandas extraordinárias recebidas.55
9.1.4. PERIODICIDADE DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA.....56

9.1.5. ALTERAÇÃO DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA.....56
9.2. PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS INDIVIDUAIS DE AUDITORIA.....57
9.2.1. ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DE AUDITORIA.....57
9.2.2. OBJETIVOS E ESCOPO DO TRABALHO DE AUDITORIA.....59
9.2.2.1. Possíveis causas de riscos.....60
9.2.2.2 Definição dos objetivos e do escopo do trabalho de auditoria.....62
9.2.3. ELABORAÇÃO DO PROGRAMA DE TRABALHO.....63
9.2.4. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA.....64
9.2.4.1. Extensão e profundidade.....65
9.2.4.2. Natureza.....65
9.2.4.3. Técnicas de Auditoria.....65
9.2.4.3.1. Inspeção.....66
9.2.4.3.2. Observação.....66
9.2.4.3.3. Análise Documental.....67
9.2.4.3.4. Confirmação externa (Circularização).....68
9.2.4.3.5. Indagação.....68
9.2.4.3.6. Recálculo.....70
9.2.4.3.7. Procedimentos analíticos.....71
9.2.4.3.8. Reexecução.....72
9.2.4.3.9. Rastreamento e *Vouching*.....73
9.2.4.3.10. Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador.....73

10. PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DE AUDITORIAS.....71
10.1. Plano Anual de Auditoria Interna (PAInt) 71
10.1.1. Da análise de riscos de controle.....72
10.1.2. Da elaboração do PAINT.....73
10.2. Auditorias Planejadas.....74
10.2.1. Auditorias Extraordinárias.....75

10.2.1.1. Extraordinária por Denúncia ou Solicitação dos Conselhos 79

11. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA.....79

11.1. Processo de Auditoria.....80

11.2. Fase de Planejamento.....81

11.2.1. Matriz de Planejamento.....82

11.3. Fase de Execução.....83

11.3.1. Desenvolvimento dos trabalhos de campo.....83

11.3.2. Elaboração da Matriz de Achados.....84

11.4. Elaboração do Relatório de Auditoria.....85

11.5. Plano de Providências.....85

11.6. Comunicação dos Resultados de Auditoria.....85

11.7. Acompanhamento/Monitoramento dos Resultados de Auditoria (Recomendações).....87

11.8. Papéis de Trabalho.....89

12. EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA.....89

12.1. SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA.....90

12.2. NOTA DE AUDITORIA.....91

12.3. EVIDÊNCIAS.....91

12.3.1. ATRIBUTOS DAS EVIDÊNCIAS.....92

12.3.2. NATUREZA DAS EVIDÊNCIAS.....93

12.4. ACHADOS DE AUDITORIA (OU OBSERVAÇÕES) 95

12.4.1. REQUISITOS BÁSICOS.....95

12.4.2. COMPONENTES.....96

12.5. MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE AUDITADA (OU RESPOSTAS DA UNIDADE AUDITADA).....97

12.6. RECOMENDAÇÕES.....98

12.6.1. CARACTERÍSTICAS DESEJÁVEIS DAS RECOMENDAÇÕES.....99

12.7. PAPÉIS DE TRABALHO.....100

12.7.1. ELABORAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO.....101

12.7.2. CLASSIFICAÇÃO.....102

12.7.3. ESTRUTURA, ORGANIZAÇÃO E ARMAZENAMENTO DOS PAPÉIS DE TRABALHO.....103

12.7.4. POLÍTICA DE ACESSO AOS PAPÉIS DE TRABALHO.....106

12.7.5. RETENÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO.....106

13. NORMAS RELATIVAS À COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS.....106

13.1. QUALIDADE DAS COMUNICAÇÕES.....107

13.1.1. Qualidade da Redação.....108

13.2. TIPOS DE COMUNICADOS.....109

13.2.1. Nota Técnica.....109

13.2.2. Relatório.....110

13.2.3. Comunicado.....110

13.2.4. Parecer.....110

13.2.4.1. Parecer sem ressalva.....110

13.2.4.2. Parecer com ressalva.....111

13.2.4.3. Parecer adverso.....111

13.2.4.4. Parecer com abstenção de opinião.....111

14. DAS ETAPAS E AÇÕES PARA FINS DE ORGANIZAÇÃO E REGISTRO DAS AUDITORIAS INTERNAS.....112

15. RELATÓRIO ANUAL DE ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA - RAInt.....113

16. IMPACTO NA GESTÃO PÚBLICA.....113

17. ANEXOS.....114

17.1. ANEXO I – NOTA DE AUDITORIA.....114

17.2. ANEXO II – ESCALA DE IMPACTOS.....116

17.3. ANEXO III – ESCALA DE PROBABILIDADES.....117

17.4. ANEXO IV – MAPA DE RISCOS.....118

17.5. ANEXO V – TABELA DE ENQUADRAMENTOS.....119

17.6. ANEXO VI – TERMO DE NÃO IMPEDIMENTO.....120

17.7. ANEXO VII – MODELO DE OFÍCIO DE COMUNICAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO PARA AUDITORIAS DE CONFORMIDADE E FINANCEIRA – SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA.....121

17.8. ANEXO VIII – MODELO DE OFÍCIO DE COMUNICAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO PARA AUDITORIA OPERACIONAL – SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA.....122

17.9. ANEXO IX – MODELO DE OFÍCIO DE COMUNICAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO PARA VISITAS TÉCNICAS – SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA.....123

17.10. ANEXO X - MODELO DE OFÍCIO DE COMUNICAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO PARA VISITAS TÉCNICAS ÁS ESCOLAS.....124

17.11. ANEXO XI - MODELO DE REQUERIMENTO DE DOCUMENTOS, PROCESSOS, INFORMAÇÕES – SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA.....125

17.12. ANEXO XII - MODELO DE MEMORANDO ENCAMINHANDO A MATRIZ DE ACHADOS AO GESTOR.....126

18. GLOSSÁRIO.....127

19. FONTES BIBLIOGRÁFICAS.....133

MANUAL DE ORIENTAÇÕES TÉCNICAS DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DO MUNICÍPIO DE REGISTRO

1. INTRODUÇÃO

Este Manual de Auditoria Interna tem por finalidade básica definir conceitos, planos de trabalho, organização, competências, formas de planejamento e execução das ações de auditoria e controle, diretrizes gerais e a definição de procedimentos essenciais ao desenvolvimento dos serviços de auditoria, visando a padronização de procedimentos e disciplinar as atividades de auditoria no Município de Registro / SP.

A finalidade básica deste manual é reunir de forma sistematizada conceitos básicos sobre a matéria, as principais legislações correlatas, a organização dos trabalhos da equipe de auditoria, fluxos, procedimentos, competências, forma de planejamento e execução das ações de auditoria e controle, comunicação dos relatórios, diretrizes gerais e o estabelecimento de procedimentos essenciais ao desenvolvimento das atividades de auditoria, visando, principalmente, alcançar uniformidade de atendimento, padronização mínima dos procedimentos e disciplinar as atividades no âmbito da Controladoria-Geral do município. Além disso, são abordadas as condutas profissionais do auditor quando da realização dos trabalhos de auditoria.

Assim, o objetivo deste Manual é orientar os trabalhos e facilitar sua execução pelos auditores, sem pretender esgotar os assuntos aqui abordados, permanecendo aberto a uma constante manutenção evolutiva, buscando melhorias e atualizações contínuas em face de alterações na legislação e dos anseios da sociedade.

No âmbito do processo de mudança das relações entre Governo e a sociedade que vem evoluindo para uma gestão orientada para resultados, a auditoria assume uma condição estratégica no ciclo da gestão pública.

A Controladoria-Geral do município visa o aperfeiçoamento do desempenho da Administração Pública, busca o aprimoramento na utilização dos recursos públicos e o avanço no sistema de controle e gestão de processos de trabalho, de contratos e demais ajustes firmados, com o intuito de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle do governo, de forma a assistir a governança na consecução de seus objetivos estratégicos.

Em consonância com as legislações vigentes, a Controladoria-Geral do município busca contribuir para a implantação do Sistema de Controle Interno no Município de Registro, no qual todos os órgãos instituam ou aprimorem suas estruturas e ações tendo

em vista, além das atividades inerentes à gestão, atividades de controle interno mitigadoras de riscos, onde riscos correspondem às probabilidades de uma inconformidade ou falha de procedimento ocorrer.

A auditoria interna constitui-se em um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por meio de acompanhamento de processos de trabalho, avaliação de resultados e proposição de ações saneadoras para os possíveis desvios da gestão, os desperdícios, as impropriedades, a negligência e a omissão, muitas vezes antecipando-se a essas ocorrências, buscando os resultados pretendidos, em termos de legalidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade do desempenho organizacional.

Espera-se que a auditoria interna contribua cada vez mais para o aprimoramento da governança de órgãos e entidades, com isso o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do município de Registro.

Espera-se que a experiência decorrente da aplicação desse manual possa promover importantes ajustes ao longo do tempo, sobretudo, na necessidade de introdução de métodos e procedimentos que sejam determinantes para a modernização da gestão governamental.

O sucesso de todo e qualquer manual de padronização, ou de regras, depende, preponderantemente, do bom-senso de quem o utiliza, pois, o perigo das regras está na sua interpretação. Este trabalho não substitui o conhecimento da legislação que afeta ao mesmo, seu êxito não depende do bom nível cultural de quem irá manuseá-lo, mas, e principalmente, da sensibilidade e humildade do seu consultante.

1.1. DA MISSÃO, VISÃO E VALORES

1.1.1. Da missão

Coordenar as atividades relacionadas ao controle interno da Administração Pública Municipal de Registro, zelar pela qualidade e regularidade da aplicação dos recursos públicos e das ações governamentais, com vistas a aprimorar a gestão e agregar valor aos serviços prestados, considerando a relevância do interesse público envolvido.

1.1.2. Da visão

Ser referência na área de controle interno e reconhecido pela sociedade como um órgão fundamental para o fortalecimento dos controles e melhoria dos resultados na gestão pública.

1.1.3. Dos valores

Transparência;
Conduta ética;
Integridade e honestidade;
Prevalência do interesse público;
Governança e senso de responsabilidade do agente público (accountability);
Conformidade (compliance);
Preservação do erário e do patrimônio público;
Responsabilidade Social.

2. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

A Auditoria Interna Governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar a organização pública a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

Quanto ao conteúdo e finalidade	➢ Auditoria das demonstrações financeiras e contábeis; ➢ Auditoria de conformidade; ➢ Auditoria operacional; ➢ Auditoria de avaliação de gestão; ➢ Auditoria fiscal; ➢ Auditoria governamental; ➢ Auditoria de sistemas; e ➢ Auditoria estratégica.
Quanto à amplitude	➢ Auditoria geral; e ➢ Auditoria parcial

Quanto à periodicidade	➢ Auditoria permanente; e ➢ Auditoria ocasional.
Quanto ao período temporal que analisa	➢ Auditoria de informação histórica; e ➢ Auditoria da informação previsional ou prospectiva.
Quanto à obrigatoriedade	➢ Auditoria de fonte legal; e ➢ Auditoria de de fonte contratual
Quanto ao sujeito que analisa	➢ Auditoria interna; e ➢ Auditoria externa

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC, em sua norma técnica NBC TI 01- Da Auditoria Interna, define as atividades e objetivos da Auditoria Interna, nestes termos:

12.1.1.3 - A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

12.1.1.4 - A atividade da Auditoria Interna está estruturada em procedimentos com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

Sob a ótica do Tribunal de Contas da União – TCU, expresso na Decisão nº 507/2001, "a unidade de auditoria interna (órgão ou unidade de controle interno no setor público) é um importante agente na estrutura de governança corporativa e tem como competência principal avaliar o funcionamento dos sistemas de controles internos das organizações e se os regulamentos, instruções e políticas estão sendo observadas, de modo a auxiliar essas organizações a alcançarem suas missões institucionais".

2.1. Governamental

A Auditoria Interna Governamental, embora apresente muitas semelhanças com a Auditoria Independente, apresenta também suas especificidades. Entre elas, pode-se destacar:

a) a obtenção e a análise de evidências relativas à utilização dos recursos públicos, a qual contribui diretamente para a garantia da *accountability* nas suas três dimensões, quais sejam: transparência, responsabilização e prestação de contas;

b) a contribuição para a melhoria dos serviços públicos, por meio da avaliação da execução dos programas de governo e da aferição do desempenho dos órgãos e das entidades no seu papel precípuo de atender à sociedade;

c) a atuação com vistas à proteção do patrimônio público.

2.2. Abordagem sistemática e disciplinada

À medida que os objetos auditados se tornam mais complexos, as exigências para a realização do trabalho de auditoria se tornam maiores. Como resposta para esse novo desafio, a abordagem exige maior envolvimento da equipe de auditoria e maior conhecimento das áreas de negócio da Unidade Auditada, além de maior domínio dos procedimentos e das técnicas de auditoria. O trabalho de auditoria, portanto, deve ser metodologicamente estruturado, baseado em normas e padrões técnicos e profissionais e estar sempre suficientemente evidenciado.

3. NORMAS RELATIVAS À PESSOA DO AUDITOR

Os servidores da Controladoria-Geral do município que realizarão auditoria interna devem ter as características a seguir arroladas:

Imparcialidade

O Auditor no exercício da atividade de auditoria deve gozar de independência que assegure a imparcialidade de sua análise. A neutralidade é fundamental na apuração dos fatos.

Os servidores de auditoria interna devem abster-se de avaliar operações pelas quais tenham sido anteriormente responsáveis. Presume-se prejudicada a imparcialidade quando o servidor de auditoria prestar serviços de avaliação de atividades para as quais tenha sido previamente responsável antes da instauração da auditoria.

Deve abster-se de intervir em casos em que haja conflito de interesses que possam influenciar a imparcialidade do seu trabalho, bem como nos demais aspectos relacionados com sua atividade profissional.

Independência Organizacional

As atividades de auditoria devem ser livres de quaisquer influências, de sorte a assegurar a cobertura ampla e a imparcialidade nas suas conclusões.

O trabalho de auditoria não poderá implicar ao auditor responsabilidade por execução de ações operacionais sobre quaisquer atividades auditadas, ou seja, não é recomendado que os responsáveis pela auditoria executem ações que posteriormente possam ser objeto de auditoria.

O auditor deve manter uma atitude de independência com relação ao agente controlado, de modo a assegurar imparcialidade no seu trabalho, bem como nos demais aspectos relacionados com sua atividade profissional.

Objetividade

Na execução de suas atividades, o auditor deve se apoiar em fatos e evidências que permitam o convencimento razoável da realidade e veracidade dos fatos, documentos ou situações examinadas, afastando dúvidas no decurso dos trabalhos, de sorte a emitir opinião em bases consistentes e transmitir confiança em suas conclusões. Os relatórios de auditoria devem ser claros e transparentes, com redação fácil e agradável. A objetividade deve ser busca constante nos trabalhos do auditor.

Procurar apoiar-se em documentos e evidências que permitam convicção da realidade ou a veracidade dos fatos ou situações examinadas.

Conhecimento Técnico e Capacidade Profissional

O Auditor deve possuir um conjunto de conhecimentos técnicos, experiência e capacidade para os diversos assuntos que compõem a gestão pública, adequados ao cumprimento do objetivo da auditoria.

Compete à Administração fornecer os instrumentos e recursos necessários à capacitação dos servidores e evolução dos trabalhos de auditoria.

Deverá, ainda, ter habilidades no trato com as pessoas e comunicar-se de maneira eficaz, com a finalidade de manter satisfatórias as relações com os auditados, bem como transmitir com clareza as avaliações, conclusões e recomendações.

Deve o auditor estar em constante atualização quanto às legislações aplicáveis a administração pública através de leitura em periódicos, livros, consultas de jurisprudência a órgãos de controle externo e demais consultas realizadas através da rede mundial de computadores.

Comportamento Ético

O servidor de auditoria, independentemente de sua formação profissional, obriga-se, enquanto servidor público, a proteger os interesses da sociedade, a respeitar as normas de conduta que regem os servidores públicos, não podendo valer-se da função em benefício próprio ou de terceiros, benefício próprio ou de terceiros, ficando, ainda, obrigado a guardar confidencialidade das informações obtidas, não devendo revelá-las a terceiros, sem autorização específica, salvo se houver obrigação legal ou profissional de assim proceder.

Sigilo e Discrição

O sigilo profissional é regra mandatória no exercício da auditoria. O auditor é obrigado a utilizar os dados e as informações de seu conhecimento exclusivamente na execução dos serviços que lhe forem confiados, não podendo revelá-las a terceiros.

Desenvolvimento Profissional Contínuo

O processo evolutivo do servidor de auditoria interna deve ser estimulado para que não se torne obsoleto em curto espaço de tempo. O treinamento contínuo, por meio de pesquisas ou cursos oferecidos, visa o crescimento qualitativo da equipe. Do mesmo modo, mostra-se positiva a implantação de rodízios de equipes de trabalho, bem como áreas de atuação, para possibilitar a troca de experiências e a obtenção de graus de conhecimento de maior amplitude.

Cortesia

Ter habilidade no trato verbal e escrito, com pessoas e instituições com as quais se relaciona profissionalmente, bem como respeitar superiores, subordinados e pares.

3.1. Atribuições do auditor interno

As atividades da Auditoria Interna estão estruturadas em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado. Sendo assim, o auditor interno deve manter o seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das normas e técnicas de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação aplicável à entidade.

São atribuições e responsabilidades do auditor interno:

a) Realizar auditorias nos sistemas administrativo, financeiro, tributário, de pessoal, de material, de patrimônio, de custos, de arrecadação e outros pertinentes, assegurando a confiabilidade dos mesmos e atestando a eficácia e eficiência das gestões.

b) Realizar auditorias de acompanhamento na execução orçamentária, contratos, convênios e outros instrumentos congêneres no âmbito da PMC, inclusive nos fundos municipais, apontando soluções quando identificadas incorreções/distorções.

c) Testar e avaliar o cumprimento das obrigações legais e contratuais no âmbito da PMC, monitorando a execução de registros nos prazos estabelecidos, normas e legislações.

d) Examinar e avaliar a gestão e as ferramentas de controle orçamentário, financeiro, patrimonial, contábil e operacional no âmbito da PMC.

e) Testar e avaliar os métodos utilizados para aferição de custos na obtenção de estoques, acompanhando a guarda, o controle e o inventário dos bens públicos.

f) Contribuir para manutenção e desenvolvimento dos sistemas contábeis e fiscais, assessorando a implantação de novas rotinas, sempre que houver alteração na legislação contábil e fiscal.

g) Monitorar sistematicamente as oportunidades e ameaças fiscais, tributárias, contábeis e administrativas.

h) Participar das atividades de ensino, pesquisa e extensão.

i) Exercer outras responsabilidades/atribuições correlatas.

Dessa forma, a área de atuação da Auditoria Interna compreende todos os setores que formam a estrutura administrativa da Prefeitura Municipal de Registro.

Estão sujeitos à análise da auditoria todos os sistemas, processos, operações, funções e atividades da Prefeitura Municipal de Registro, conforme o programa de auditoria.

3.2. Código de ética

A ética profissional pode ser definida da seguinte forma: **"Conjunto de princípios que regem a conduta funcional de determinada profissão".**

Considerando que a dignidade, o decoro, o zelo, a eficácia e a consciência dos princípios morais são norteadores do servidor público, seja no exercício de cargo, emprego ou função, ou fora dele, os atos, comportamentos e atitudes dos agentes públicos deverão ser direcionados sempre para a preservação da honradez e da tradição dos serviços públicos municipais.

Constituem condutas a serem observadas pelos servidores da Controladoria-Geral do Município e dessa fazendo parte os Auditores Internos.

DAS CONDUTAS

I - Condutas Gerais:

a) manter, no âmbito pessoal e profissional, conduta adequada aos valores morais, éticos e sociais;

b) preservar o espírito de lealdade, urbanidade, imparcialidade e cooperação no convívio funcional, de forma que preconceitos ou discriminações não venham a influir na objetividade e na exatidão de seu trabalho;

c) alertar, com cortesia e reserva, qualquer pessoa sobre erro ou atitude imprópria contra a Administração Pública, orientando-a quanto às medidas cabíveis a serem adotadas.

II - Condutas Específicas:

a) ser assíduo e pontual ao serviço;

b) apresentar-se ao trabalho com vestimentas apropriadas;

c) zelar pela correta utilização de recursos materiais, equipamentos, serviços contratados ou veículos do serviço público colocados à sua disposição, sempre observando, tanto na aquisição quanto na operacionalização, os princípios da economicidade e da responsabilidade socioambiental;

d) abster-se de emitir opiniões ou adotar práticas que demonstrem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade, credo ou quaisquer outras formas de discriminação ou que possam perturbar o ambiente de trabalho ou causar constrangimento aos demais servidores, inclusive aquelas relacionadas a valores religiosos, culturais ou políticos;

e) prezar pela manutenção de um ambiente laboral tranquilo, sem atrapalhar a concentração dos colegas, evitando comportamentos incompatíveis com o ambiente de trabalho.

III - Condutas Profissionais:

a) desempenhar, com tempestividade e profissionalismo, as atribuições que lhe forem cometidas, primando pelo mais alto padrão de prudência, honestidade e qualidade, não se eximindo de qualquer responsabilidade daí resultante;

b) apoiar-se em documentos e evidências que permitam convicção da realidade ou da veracidade dos fatos ou das situações examinadas, de modo a agir sempre com objetividade e imparcialidade, evitando posicionamentos meramente pessoais ou subjetivos;

c) cumprir os prazos regulamentares para apresentação dos trabalhos que lhe são afetos, comunicando à chefia imediata, com antecedência, quando a impossibilidade de atender ao tempo estabelecido;

d) respeitar o corpo funcional e as alçadas decisórias, mantendo o compromisso com a verdade;

e) representar denúncia fundamentada, em face de servidores da Controladoria, sempre que for verificado qualquer desvio comprometedor da boa gestão no serviço público, analisada sob os aspectos da legalidade, moralidade, eficiência, economicidade e eficácia;

f) agir diligentemente de acordo com as deliberações legitimamente estabelecidas na instituição;

g) manter disciplina e respeito no trato com interlocutores, quando no exercício da atividade interna e externa;

h) contribuir para o aprimoramento das atividades de competência da Controladoria-Geral do Município;

i) ter comprometimento técnico-profissional com as atribuições da carreira, primando pela qualidade dos trabalhos e pelo compromisso com a missão institucional do órgão, respeitando a hierarquia estabelecida;

j) manter sigilo sobre os dados e informações tratados na Controladoria-Geral do Município, em quaisquer hipóteses, inclusive quando cedido para órgãos da Administração Pública ou em casos de fruição de licença em geral;

k) abster-se de intervir em casos onde haja conflito de interesse que possa influenciar na imparcialidade do seu trabalho, devendo consultar o titular da Controladoria-Geral em caso de dúvida em relação ao tema;

l) comunicar imediatamente o titular da Controladoria-Geral acerca de fatos que tenha conhecimento e que possam gerar eventual conflito de interesses ou de violação de conduta ética;

m) fazer-se acompanhar, sempre que possível, de outro servidor público, em casos de participação de encontros profissionais, reuniões ou similares com pessoas que tenham interesse na apuração e nos resultados dos trabalhos realizados e quando das audiências concedidas a particulares.

DAS VEDAÇÕES

É vedado ao servidor da vinculado a Controladoria Geral do Município:

I – Receber, para si ou para outrem, recompensa, vantagem ou benefício de qualquer natureza, de pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, direta ou indiretamente interessadas em decisão relacionada às suas atribuições enquanto servidor público municipal, com exceção a:

a) brindes que não tenham valor comercial ou aqueles distribuídos a título de cortesia, propaganda, divulgação habitual ou por ocasião de eventos especiais ou datas comemorativas e que não sejam direcionados com caráter de pessoalidade a determinados servidores;

b) participação em eventos de interesse institucional com despesas custeadas pelo patrocinador, desde que haja prévia e expressa anuência da autoridade superior e não se refiram a benefício pessoal;

II – Participar de encontros externos, de qualquer natureza, na função de representante da Controladoria-Geral do Município sem prévia e expressa anuência do seu titular.

III – Valer-se do bom relacionamento interpessoal com os colegas para escusar-se do cumprimento de suas obrigações, deveres e atribuições.

IV – Manifestar publicamente divergências de opinião de cunho técnico que denotem desacordo entre servidores em exercício na Controladoria Geral do Município, quando no desempenho de suas atribuições.

V – Divulgar informações relativas aos trabalhos desenvolvidos ou a serem realizados pela Controladoria Geral do Município ou repassá-las a terceiros sem a prévia autorização formal da autoridade competente.

VI – Ministrar ou participar, sem autorização da chefia imediata, de seminários, cursos e similares que comprometam o desempenho das atribuições ou a jornada de trabalho.

VII – Divulgar, comercializar, repassar ou fornecer tecnologias que tenham sido adquiridas ou desenvolvidas pela Controladoria-Geral do Município, salvo com expressa autorização da autoridade competente.

VIII – Deixar de utilizar os avanços técnicos e científicos ao seu alcance ou do seu conhecimento para atendimento do seu superior hierárquico.

IX – Alterar ou deturpar o teor de documentos que devam ser encaminhados para providências.

X – Retirar da repartição pública, sem estar devidamente autorizado, qualquer documento, livro ou bem pertencente ao patrimônio público.

XI – Utilizar informações para qualquer vantagem pessoal ou de qualquer outra maneira contrária à lei ou que resulte em prejuízos éticos aos legítimos objetivos da organização.

3.3. Princípios norteadores dos trabalhos de auditoria

Os trabalhos de auditoria terão foco na prevenção, buscando fortalecer os controles prévios e concomitantes e serão norteados pelos princípios constitucionais da Administração Pública, pelos princípios implícitos decorrentes de outras normas e por aqueles reconhecidos pela doutrina e jurisprudência, dentre os quais se destacam:

a) Legalidade: o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas. Inexistindo, portanto, incidência de sua vontade subjetiva, pois à Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A Administração deve indicar em cada ato praticado a sua devida fundamentação legal.

b) Finalidade: impõe ao administrador público que atue vinculado ao interesse público e com obediência à finalidade específica da lei. O princípio da finalidade é elemento formador do ato administrativo e seu desvirtuamento gera nulidade do ato praticado.

c) Impessoalidade: requer objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades.

d) Moralidade: estabelece que a Administração atue segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé, por meio de um padrão de conduta normalmente aceito pela sociedade, devendo o agente público agir com honestidade e justiça em busca do melhor resultado para o interesse público, com base no que estabelece a lei. A moralidade exige proporcionalidade entre os meios e os fins a atingir, entre os sacrifícios impostos à coletividade e os benefícios por ela auferidos.

e) Publicidade: torna obrigatória a divulgação de atos, contratos e outros instrumentos celebrados pela Administração Pública para conhecimento, controle e início dos seus efeitos. A publicidade dar-se-á pela inserção do ato no Diário Oficial local ou edital afixado em local próprio para divulgação oficial dos atos administrativos e nos endereços eletrônicos oficias do município, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição Federal.

f) Transparência: divulgação de relatórios e demonstrativos, visando permitir ao cidadão avaliar, por meio da informação disponibilizada, o grau de sucesso obtido no gerenciamento de receitas e despesas públicas, particularmente à luz das normas previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal ou outra que vier a substitui-la.

g) Eficiência: dever do agente público de atuar produzindo resultados favoráveis à consecução dos fins a que o Município se propõe. O aparelho do Município deverá revelar-se apto a gerar mais benefícios com os recursos disponíveis, aumentando a produtividade e enfatizando a qualidade e o desempenho nos serviços públicos prestados.

h) Eficácia: é o dever de administrar com base em ações planejadas, a fim de garantir a produção do efeito desejado.

i) Efetividade: consolidação dos princípios da eficiência e da eficácia, cumprindo os objetivos propostos com qualidade e produtividade.

j) Equidade: dever de a Administração Pública zelar para que suas ações não sejam elementos causadores de desigualdades.

k) Economicidade: impõe à Administração Pública executar suas tarefas com a melhor relação custo-benefício na busca por bons resultados, evitando-se, assim, desperdícios.

l) Legitimidade: todo ato administrativo deve ser expedido com todos os seus pressupostos atendidos, ou seja, expedido pela autoridade competente, com justos motivos, conforme objeto predefinido, na forma definida em norma e com propósito de atender ao interesse público.

m) Motivação: descrição expressa dos pressupostos fáticos e jurídicos de cada ato administrativo expedido pela autoridade competente. Permite confrontar os motivos explicitados com os atos praticados. A motivação dos atos administrativos deve ocorrer sempre, mesmo quando em atos discricionários, cuja exceção deverá estar prevista em norma (como é o caso da livre nomeação e exoneração de agentes para cargos comissionados, cuja motivação é facultativa por disposição constitucional/legal).

n) Razoabilidade: é a aplicação da lógica racional para a tomada de decisão quanto à escolha do que for mais eficiente, conveniente, oportuno ou apto a atender ao interesse público. A razoabilidade vai se atrelar à congruência lógica entre as situações postas e as decisões administrativas.

o) Proporcionalidade: adequação quantitativa entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do objetivo pretendido.

p) Segurança jurídica: não se deve alterar ato ou situação jurídica consolidada, definitiva, mediante aplicação retroativa de nova interpretação da lei, ou invalidar decisões com vícios sanáveis e que não acarretem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros. É a garantia da observância do devido processo legal-administrativo, com a proteção dos institutos da preclusão, decadência, prescrição, coisa julgada, direito adquirido, bem como o respeito ao ato jurídico perfeito e acabado. É, também, a interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

q) Ampla defesa/contraditório: garantia constitucional assegurada aos litigantes e acusados em geral de se defenderem com os meios e recursos de que a lei dispõe; de terem acesso aos autos; de obterem cópias de documentos, com apresentação de provas e razões antes da decisão, além de tomarem ciência da própria decisão. É a garantia de que a contradita será considerada efetivamente por quem cabe o julgamento.

r) Interesse público: todas as ações adotadas pelo administrador público devem ter como motivação a obediência ao interesse coletivo. A utilidade ou interesse público é a finalidade própria da Administração Pública.

s) Autotutela: poder da Administração de anular os atos praticados em desrespeito à lei, bem como a prerrogativa administrativa de revogação de atos administrativos com base em juízo discricionário de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada a apreciação judicial.

4. TIPOS DE AUDITORIA

4.1. Auditoria de Gestão

Objetiva emitir opinião com vistas a verificar a regularidade das contas, avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos, contratos, e outros ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e bens.

a) Exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos;

b) Verificação da existência física de bens e outros valores;

c) Verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil;

d) Verificação do cumprimento da legislação pertinente.

e) Análise da realização físico-financeira em face dos objetivos e metas estabelecidos;

f) Análise da adequação dos instrumentos de gestão - contratos, convênios, acordos, ajustes e outros congêneres, para a consecução dos objetivos do gestor, inclusive quanto à legalidade e diretrizes estabelecidas;

g) Análise dos demonstrativos e dos relatórios de acompanhamento produzidos, assim como outros meios de verificação, com vistas à avaliação dos resultados alcançados e da eficiência e efetividade.

4.2. Auditoria Operacional ou de Desempenho

Atua na avaliação dos processos de trabalho, avaliando a eficácia dos resultados dos órgãos/entidades em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos. Se caracteriza pelo apoio e assessoramento ao gestor público,

com vistas a oferecer recomendações para o aprimoramento dos atos e fatos administrativos, melhoria dos controles e aumento da responsabilidade gerencial.

Obtém e avalia evidências a respeito da eficiência e da eficácia das atividades operacionais de um objeto de auditoria, podendo ser este, por exemplo, um órgão ou uma entidade, um departamento, uma política pública, um processo ou uma atividade. Possui a finalidade de verificar se os objetivos estabelecidos vêm sendo alcançados. Fornece análises objetivas para auxiliar a administração a melhorar seu desempenho e suas operações, reduzir custos, facilitar a tomada de decisões e de medidas corretivas pelas partes responsáveis. Esse tipo de avaliação envolve uma variedade de temas e de metodologias.

4.3. Auditoria de Demonstrações Contábeis e/ou Financeira

É a técnica que objetiva emitir opinião sobre a adequação (se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade) e fidedignidade das demonstrações financeiras (se as demonstrações refletem a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas). Busca a obtenção e a avaliação de evidências a respeito das demonstrações contábeis de um órgão ou de uma entidade para emitir opinião indicando se sua apresentação está adequada e de acordo com os princípios contábeis. Tem como finalidade proporcionar certeza razoável de que as demonstrações contábeis e/ou financeiras, portanto, são apresentadas em conformidade com os princípios de contabilidade válidos para aquela unidade.

4.4. Auditoria de Sistema

Objetiva assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, observando as diretrizes estabelecidas e a legislação específica.

4.5. Auditoria Extraordinária

Examina fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, geralmente sendo realizada para atender determinação expressa do Chefe do Executivo. Incluem se nesta modalidade os trabalhos auditoriais não inseridos em outros tipos.

4.6. Conformidade ou *Compliance*

Visa à obtenção e à avaliação de evidências para verificar se certas atividades financeiras ou operacionais de um objeto de auditoria selecionado obedecem às condições, às regras e aos regulamentos a ele aplicáveis.

5. AVALIAÇÃO

O trabalho de avaliação como parte das atividades de auditoria interna, pode ser definido como a obtenção e a análise de evidências com o objetivo de fornecer opiniões ou conclusões independentes sobre um objeto de auditoria.

A Constituição Federal de 1988 prevê que esse tipo de trabalho seja realizado sobre temas variados, tais como: cumprimento das metas previstas no plano plurianual; execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; legalidade, economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública; e regularidade da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. Desses temas, podem ser extraídos diversos objetos de auditoria, sobre os quais as equipes opinarão, por meio dos trabalhos de avaliação.

5.1. Aprimoramento da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos da gestão

O trabalho de avaliação deve buscar fomentar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos relativos ao objeto e à Unidade Auditada, os quais mantêm forte relação entre si. Também constituem objetivos das equipes de auditoria, portanto, avaliar a eficácia desses três processos e contribuir para o seu aprimoramento.

Dessa forma, deve atuar sobre a governança avaliando se esta atinge seus objetivos, tais como: promoção da ética e de valores; gerenciamento do desempenho organizacional e *accountability*; comunicação sobre riscos e controles aos demais atores da Unidade Auditada; e coordenação das atividades e comunicação das informações entre o conselho, se houver, os auditores externos e internos e a Administração.

Quanto ao gerenciamento de riscos, atua avaliando questões como: se os riscos significativos são identificados e avaliados; se as respostas aos riscos são

estabelecidas de forma compatível com o apetite a risco da Unidade Auditada e se as informações sobre riscos relevantes são coletadas e comunicadas de forma oportuna, permitindo que os responsáveis cumpram com as suas obrigações. Ademais, a equipe de auditoria deve buscar identificar potenciais riscos de fraude e verificar se a organização possui controles para tratamento desses riscos.

Em relação aos controles internos da gestão, a avaliação deve considerar os seguintes componentes: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento. Também é preciso verificar se os controles são efetivos e eficazes na mitigação dos riscos a eles associados, considerando como atua a alta administração na sua prerrogativa de responsável pela implementação de controles e posterior supervisão do seu funcionamento. A avaliação sobre os controles deve contemplar o alcance dos objetivos estratégicos; a confiabilidade e a integridade das informações; a salvaguarda de ativos e aspectos de conformidade com leis e regulamentos, entre outros.

Ademais, ainda no intuito de avaliar a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos e de contribuir para o aprimoramento da gestão, a equipe de auditoria deve definir qual a melhor abordagem de avaliação, ou seja, qual será sua estratégia de atuação sobre essas três dimensões. Entre as possíveis abordagens, pode-se citar:

a) avaliações em estruturas, processos ou atividades relacionados a cada uma das dimensões acima. Para exemplificar, utilizando apenas governança, em um trabalho poder-se-ia avaliar o funcionamento do conselho ou de um comitê; numa segunda auditoria, seriam avaliadas as políticas e medidas de integridade. Tais avaliações se somariam para emissão de opinião, por parte da equipe de auditoria interna, sobre governança;

b) avaliação única para cada dimensão que inclua todos os seus processos, estruturas ou atividades. Retomando o exemplo anterior, seriam avaliados de uma só vez o desenho e o funcionamento de todos os aspectos relativos à governança em uma única auditoria;

c) incorporação de componentes de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos nas avaliações dos objetos de auditoria que compõem o Plano de Auditoria Interna. Pode-se citar como exemplo um plano que inclua como objetos de auditoria um departamento, um programa governamental e um sistema. Na avaliação de cada um desses objetos, seriam exploradas as três dimensões citadas.

5.2. Etapas da Avaliação

A avaliação é composta basicamente das seguintes etapas: planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento, contudo, é importante ressaltar que não há uma divisão rígida entre elas. Como exemplos da flexibilidade entre as etapas, pode-se citar: a revisão do planejamento inicial, que pode ocorrer após o início da execução; uso de algumas técnicas de auditoria, que seriam tipicamente utilizadas na etapa de execução, ainda no planejamento, para obter subsídios suficientes para programar um trabalho; e a comunicação de fatos relevantes apurados, diretamente ao auditado, ainda durante a execução da auditoria.

5.2.1. Planejamento

Em geral, um trabalho individual de avaliação deriva de um planejamento global, para um período específico. Deve ser estabelecido um Plano Anual de Auditoria Interna baseado em riscos, levando-se em conta os objetivos estratégicos, as prioridades e as metas da Unidade Auditada, bem como os riscos a que seus processos estão sujeitos.

Existe também a necessidade de planejamento do trabalho individual de auditoria. Para tanto, são realizados levantamentos preliminares e análise dos principais riscos e das medidas de controles existentes, para se chegar ao objetivo daquela avaliação e à delimitação do escopo. Nesse contexto, define-se a quais questões sobre o objeto auditado aquele trabalho específico pretende responder.

Nessa fase, são definidos, ainda, os testes a serem executados e as técnicas que serão utilizadas, os quais comporão o programa de trabalho. Ademais, com base nas necessidades levantadas, é possível adotar medidas para prover os recursos humanos e os materiais necessários à execução da atividade.

5.2.2. Execução

A etapa de execução consiste em colocar em prática o programa de trabalho. Serão realizados os testes previstos, por meio das técnicas de auditoria selecionadas, e registrados os achados da equipe de auditoria, com base nos resultados obtidos. Os achados possibilitarão responder às questões de auditoria levantadas na fase de planejamento, atendendo ao objetivo estabelecido inicialmente para a avaliação.

Nesse processo de coleta e de análise de dados, a equipe de auditoria irá comparar a situação encontrada com os critérios preestabelecidos no programa de trabalho.

Os resultados dessa comparação, ou seja, os achados de auditoria deverão estar apoiados em evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis.

É imprescindível que, durante todo o processo de auditoria, haja comunicação clara e eficiente com o auditado, obtendo junto a ele as informações necessárias ao trabalho, bem como fornecendo informações sobre os achados identificados pela equipe de auditores. Após a elaboração dos achados de auditoria, estes devem ser discutidos com a Unidade Auditada.

Em decorrência dos achados, podem ser emitidas recomendações, cujas propostas também devem ser apresentadas e debatidas com o auditado, a fim de se estabelecerem conjuntamente as medidas mais adequadas para mitigar as causas dos pontos levantados, bem como para proporcionar um ambiente de discussão e de entendimento mútuo.

Durante a realização dos trabalhos, os auditores internos governamentais devem analisar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos de forma consistente com os objetivos da consultoria, a fim de identificar pontos significativos que devam ser considerados e comunicados à alta administração.

No entanto, se os pontos significativos identificados envolverem fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados no âmbito da Unidade Auditada, a equipe de auditoria deverá levar tal situação ao conhecimento do Controlador-Geral, para análise em conjunto e definição das medidas a serem adotadas, inclusive quanto à possibilidade de suspensão ou interrupção dos serviços de consultoria e à realização de outros tipos de trabalho relativos a tais fatos, se for o caso.

5.2.3. Comunicação dos resultados

Após finalizar a etapa de execução, é necessário que a equipe de auditoria interna comunique o resultado final dos seus trabalhos. É pertinente discorrer sobre situações encontradas, análises realizadas, conclusões obtidas, opiniões geradas e recomendações efetuadas referentes ao objeto da auditoria. Nos trabalhos de avaliação, o destinatário principal é a alta administração, sem prejuízo do encaminhamento às demais partes interessadas.

As comunicações sobre o andamento e os resultados dos trabalhos podem variar na forma e no conteúdo, de acordo com os objetivos, o escopo e o propósito de cada trabalho. Tendem a não seguir padrões pré-determinados, especialmente em trabalhos de facilitação e de treinamento.

As comunicações, especialmente a final, são apresentadas à alta administração da Unidade Auditada, a quem cabe à decisão de apresentá-las a outros interessados. À alta administração também podem ser apresentadas comunicações de progresso durante a realização do trabalho.

5.2.4. Monitoramento

Encerradas as fases de planejamento, de execução e de comunicação dos resultados, tem-se uma fase de extrema importância: o monitoramento da implementação das recomendações emitidas.

Tal atividade deve ser realizada permanentemente para garantir a efetividade do trabalho de avaliação, que se alcança por meio da implementação das recomendações, as quais devem ser previamente acordadas com a alta administração. É necessário verificar se houve ganho de desempenho nos objetos avaliados a partir das recomendações e averiguar os motivos para a eventual falta de implementação do que tenha sido anteriormente pactuado.

Faz-se igualmente importante registrar e medir os benefícios financeiros e não financeiros obtidos por meio da atividade de auditoria interna, tendo em vista que, se o objetivo de toda auditoria interna é agregar valor à gestão, é imprescindível que seja verificado se tal finalidade está sendo alcançada. Esse mecanismo confere maior transparência aos resultados alcançados pela auditoria interna.

6. TÉCNICAS DE AUDITORIA

As técnicas de auditoria constituem o conjunto de procedimentos a ser adotado no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria. Destacam-se a seguir as principais técnicas adotadas:

6.1. Inspeção Física

Consiste na verificação *in loco*, permitindo ao auditor a constatação visual da existência e da quantidade do objeto a ser examinado. Trata-se de um procedimento complementar destinado a apurar:

- **Existência física:** comprovação visual da existência do item;
- **Autenticidade:** discernimento da fidedignidade do item;

- **Quantidade:** apuração adequada da quantidade real física; e
- **Qualidade:** comprovação visual ou laboratorial das condições de uso do item examinado.

6.2. Confirmações Externas ou Circularização

Consiste na consulta e obtenção de declaração formal de pessoas não ligadas ao órgão/entidade auditado, independente de elos comerciais, afetivos, etc, sobre a fidedignidade das informações obtidas internamente.

Há dois tipos de confirmações de dados usados pela auditoria:

- **positiva:** quando há necessidade de resposta da pessoa de quem se quer obter uma confirmação formal ou;
- **negativa:** aquela obtida a partir da não resposta, ou seja, quando a pessoa de quem se quer obter a confirmação de determinado fato ou ato é expressamente questionada sobre o assunto a ser elucidado, por meio de documento hábil que o descreve, com a consequência de presunção de veracidade caso o questionado se omita em responder. Este tipo é geralmente usado nas hipóteses de insuficiência de confirmação positiva e o documento hábil deve ser expedido por meio de carta registrada para assegurar que a pessoa de quem se quer a confirmação recebeu, efetivamente, o questionamento.

6.3. Exame da Documentação Original

Técnica voltada para evidenciar os documentos comprobatórios de transações, quando exigidos por imposição legal, comercial ou de controle. O exame do auditor observará o seguinte:

- **autenticidade:** constatar se a documentação é fidedigna e merece crédito;
- **normalidade:** constatar se a transação é normal e corresponde ao escopo da Instituição;
- **aprovação:** constatar se a operação e os documentos foram aprovados por pessoa autorizada;
- **registro:** comprovar se o registro da operação é adequado e houve correspondência contábil, fiscal, etc.

6.4. Conferências de Cálculos

Técnica amplamente utilizada que objetiva a conferência dos valores, números, revisão das memórias de cálculos das operações do órgão/entidade, dentre outros.

6.5. Exame de Registros Contábeis

Procedimento usado para constatação da veracidade dos lançamentos contábeis, fiscais, etc., além de possibilitar levantamentos específicos, composição de saldos, conciliações, etc.

6.6. Entrevistas (Indagação Escrita ou Oral)

Consiste na formulação de quesitos e obtenção de respostas. As respostas podem ser obtidas através de declarações formais e informais.

6.7. Exame de Livros e Registros Auxiliares

Técnica conjugada com o uso de outra voltada a comprovar a fidedignidade dos registros principais examinados. Há de se ter cuidado para averiguar se esses registros

são autênticos ou preparados apressadamente com a única finalidade de apoiar dados incorretos.

6.8. Correlação entre as Informações Obtidas

Técnica usada para efetuar o inter-relacionamento mediante a análise e comparação das informações obtidas de fontes independentes e distintas no interior da própria instituição.

6.9. Observação das Atividades

Técnica de aplicação de testes flagrantes, constatação visual do auditor baseada na argúcia, conhecimentos e experiências do auditor, através da qual pode-se revelar erros, problemas ou deficiências.

Não existe técnica de auditoria voltada para detecção de fraudes ou erros. Estes são descobertos em consequência dos testes e extensão dos exames de auditoria aplicados corretamente. Observados os sistemas de controle interno, o auditor definirá quais procedimentos ou técnicas a serem aplicadas e a extensão do seu trabalho.

A prática adequada das técnicas conjugada com os objetivos traçados conduzirá o auditor por trilha segura rumo às conclusões da auditoria.

6.10. Prova Seletiva ou Amostragem

Procedimento empregado pelo qual se obtém informação sobre um todo, examinando-se apenas uma parcela dele. A amostra deve ser representativa do todo e a seleção da amostra deve ser imparcial, sem preconceitos ou tendências.

6.11. Amostragem Probabilística ou Estatística

O auditor restringe premeditadamente seu trabalho às operações, pontos críticos ou períodos, que se enquadram em certos parâmetros previamente definidos. Os testes em seleção direcionada podem ser baseados em valor, tipo de atividade ou período de atividade.

6.12. Amostragem não Probabilística ou Subjetiva

O auditor baseia seu trabalho em documentos ou formulários críticos de determinado número de transações ou eventos escolhidos aleatoriamente, mas obedecendo a critério metodológico predeterminado.

7. APURAÇÃO

A apuração consiste na execução de procedimentos cuja finalidade é averiguar atos e fatos inquinados de ilegalidade ou de irregularidade praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos. Trata-se de competência em sintonia com a essência das normas e dos regulamentos aplicáveis ao SCI, no sentido precípuo de zelar pela correta aplicação de recursos públicos, ainda que, em alguns casos, exija atuação específica e diferenciada dos serviços típicos da atividade de auditoria interna.

A atividade de auditoria interna governamental prevê que os auditores internos governamentais devem:

a) estar alertas a situações ou transações que possam caracterizar indícios de fraude ou de ilegalidades, ainda que não possuam estrutura específica de apuração;

b) possuir conhecimentos suficientes sobre os principais riscos de fraudes, bem como a predisposição para identificá-los adequadamente, verificando, inclusive, se a organização possui controles para o seu devido tratamento;

c) quando houver indícios suficientes, realizar o adequado e tempestivo encaminhamento das informações às instâncias competentes.

Quando incumbidos apenas da prestação de serviços de avaliação e de consultoria, entretanto, não se espera, que os auditores internos governamentais tenham a especialização de uma pessoa cuja principal responsabilidade seja apurar fraudes.

7.1. Erro e Fraude

Os atos e os fatos inquinados de ilegais ou irregulares, podem constituir erro ou fraude. De acordo com a IN SFC nº 03, de 2017, fraudes são quaisquer atos ilegais caracterizados por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança. De acordo com a NBC TA 240, a fraude é **"o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal"**.

Quanto ao erro, esse constitui ato não-voluntário, não-intencional, resultante de omissão, desconhecimento, imperícia, imprudência, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de documentos, registros ou demonstrações. Nesses casos, verifica-se apenas culpa, pois não está caracterizada a intenção de causar dano.

Observa-se, portanto, que a intenção do agente é um fator distintivo entre as duas situações. Espelhada nesses conceitos, a apuração, no contexto do SCI, subdivide-se em apuração de erro e apuração de fraude.

A apuração de erro é cabível quando os elementos e informações disponíveis a respeito dos atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares indicarem que esses foram praticados de forma não intencional por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos. À luz dos serviços prestados pela atividade de auditoria interna governamental, a apuração de erro pode ser tratada como um trabalho individual de avaliação e seguir as orientações das etapas de planejamento, execução, comunicação e

monitoramento desse tipo de trabalho. É preciso, porém, que os auditores estejam atentos às seguintes especificidades:

a) o trabalho deve ser planejado com vistas a atender aos objetivos da demanda que o originou;

b) o auditor interno deve confirmar formalmente com o demandante do trabalho se há restrições de sigilo. Eventuais restrições devem ser observadas durante toda a condução dos trabalhos, principalmente, na divulgação de informações, tanto na interlocução com a Unidade Auditada quanto na comunicação e na publicação dos resultados.

A apuração de fraude é aplicável quando houver suspeita de que os atos e fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos, sejam intencionais, isto é, sejam caracterizados por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança.

A fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados para sua ocultação, de forma que os procedimentos de auditoria aplicados para coletar evidências podem ser ineficazes para a detecção de distorção relevante que envolva, por exemplo, conluio para a falsificação de documentação.

Assim, um trabalho de apuração de fraude tem diferenças básicas em relação a um trabalho de apuração de erro ou de avaliação, pois seu planejamento se baseia em uma suspeita (fundamentada) de fraude; objetiva produzir material para um processo judicial ou administrativo e tem por escopo possível irregularidade ou ilegalidade decorrente de atos ou fatos intencionais.

O planejamento da apuração de erro se baseia em elementos que indicam a existência de erro; objetiva a correção da situação, caso se comprove, por meio de recomendações e tem por escopo possível irregularidade ou ilegalidade decorrente de fatos não intencionais. Já o planejamento da avaliação é comumente baseado em riscos, abrange aspectos amplos de gestão e tem como base uma presunção de legalidade dos atos.

7.2. Origem dos Trabalhos

A origem do trabalho de apuração pode ser tanto interna quanto externa. Exemplos de origem interna incluem alertas de processos de auditoria contínua, informações obtidas na execução de outros trabalhos com objetivos e escopo diversos ou levantamentos realizados a partir de notícias.

A origem externa pode decorrer de denúncia e de requisições de outros órgãos e entidades que possuam essa prerrogativa.

7.3. APURAÇÃO DE FRAUDE

Todos na organização têm um papel a desempenhar na manutenção de um ambiente íntegro e, consequentemente, no combate à fraude.

A alta administração é responsável por garantir que as suspeitas de fraude sejam devidamente investigadas e solucionadas, por meio da designação da área responsável pela apuração e do provimento de recursos para que esta área funcione. A partir do resultado de uma apuração, caberá à alta administração, ainda, implementar medidas preventivas e corretivas, conforme as recomendações e as determinações de outros órgãos de defesa do Estado decorrentes do referido trabalho.

No decorrer da execução de trabalhos de auditoria em que seja identificado indício de fraude, o auditor interno deve discutir com o Controlador-Geral, supervisor do trabalho, a fim de avaliar se há elementos indicativos suficientes para que se inicie a apuração de fraude ou se antes é necessário o aprofundamento das análises. Quando houver elementos suficientes para iniciar uma apuração de fraude, o supervisor deve o fazer.

Seja de origem interna ou de origem externa, quando forem identificados elementos que indiquem ter ocorrido uma transgressão, deve-se começar uma apuração. Nesses casos, se estruturará tal atividade, providenciando o desenvolvimento de controles sobre o processo de apuração de fraude, a fim de evitar vazamento de informações, incluindo a elaboração de procedimentos eficazes, a obtenção e a preservação de evidências suficientes e adequadas sobre as transgressões, e a comunicação dos resultados. É importante que o processo de apuração seja desenvolvido, no que couber, em conformidade com as orientações estabelecidas neste Manual.

A evidenciação dos esquemas de fraude, por vezes, necessita da aplicação de meios que extrapolam o conhecimento comum e as prerrogativas legais da atividade de auditoria interna. A equipe de apuração, com o objetivo de manter a sua proficiência, deve obter conhecimentos e habilidades suficientes sobre esquemas de fraude, técnicas de investigação e legislação aplicável, bem como buscar apoio especializado e primar pelo bom relacionamento com as demais instituições de defesa do Estado.

7.3.1. Tipos de Fraudes

As condutas previstas nos dispositivos legais relativos às punições administrativas, civis e penais, servem para ilustrar os tipos de fraude que podem ser praticadas contra a Administração Pública, apesar de não ser papel do auditor interno efetuar a tipificação ou o julgamento. São exemplos: os crimes da Lei de Licitações, notadamente o caso da fraude ao caráter competitivo do certame; crimes previstos no Código Penal, como a concussão e a corrupção passiva; atos ímprobos da Lei de Improbidade Administrativa, como a percepção de benefício por agente público atingido ou amparado por ação ou omissão de suas atribuições e os atos lesivos contra a Administração Pública previstos na Lei Anticorrupção.

A fraude pode ainda estar combinada a outros crimes mais gerais, como o de associação criminosa, previsto na Lei das Organizações Criminosas, e de lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores, tipificados na Lei de Lavagem de Dinheiro.

7.3.2. Etapas da Apuração de Fraude

A realização da apuração de fraude, assim como as demais atividades da função de auditoria interna, tem a sua realização dividida nas etapas de planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento. Antes do planejamento, entretanto, devido às suas especificidades, normalmente tem-se a apuração preliminar. A seguir são apresentadas as peculiaridades e as considerações relevantes sobre cada etapa.

7.3.2.1. Apuração preliminar

A apuração se inicia normalmente com base na "alegação de fraude". Esse documento deve conter as informações conhecidas sobre o suposto caso de fraude. De modo geral, consiste em uma denúncia de um membro da própria organização ou da sociedade, um caso compartilhado por outra instituição de defesa do patrimônio público ou, ainda, uma situação encontrada na execução dos serviços prestados pela atividade de auditoria interna.

Uma apuração de fraude só deve iniciar quando houver informações suficientes que levariam um indivíduo prudente, com conhecimento razoável e treinado profissionalmente, a acreditar que uma fraude ocorreu, está ocorrendo ou possa vir a ocorrer.

O auditor interno deve, portanto, realizar a apuração preliminar da alegação de fraude com o objetivo de formar opinião sobre a real possibilidade de sua ocorrência. No decorrer da análise, o auditor deve pesquisar e confrontar as informações sobre o possível fato com dados de trabalhos passados, sistemas de informação, fontes abertas e outros meios a que tiver acesso.

A apuração preliminar deve indicar, com base nas informações produzidas, se é possível ter razoável segurança de que os fatos expostos na alegação possam ser verdadeiros e justificam a necessidade de um trabalho de apuração de fraude, ou se, por outro lado, as informações são infundadas ou insuficientes para dar continuidade ao trabalho e/ou, minimamente, para comunicar o caso às autoridades competentes. O resultado deve ser documentado, incluindo as novas informações obtidas, a proposta de atuação e, se for o caso, a proposta de comunicação a outras instituições.

7.3.2.2. Planejamento

O responsável pela apuração deve se possível, elaborar o plano da apuração em conjunto com todos os integrantes da equipe, de forma a aproveitar o conhecimento, as habilidades e as competências do grupo. O plano deverá ser aprimorado durante a execução do trabalho, à medida que novos fatos sejam conhecidos e que as estratégias sejam atualizadas.

A estrutura da apuração de fraude varia de acordo com os fatos e as circunstâncias apurados. Contudo, alguns pontos comuns devem ser considerados na elaboração de todo plano de apuração. São eles: o resultado da análise preliminar da alegação de fraude; os objetivos da apuração; quem será mantido informado; o escopo; as responsabilidades dos envolvidos; o cronograma; a forma de atuação; os recursos necessários, entre outros.

O plano de apuração de fraude deve ser elaborado para orientar o trabalho no sentido de concluir se a fraude foi, está sendo ou poderá vir a ser cometida, quais as pessoas envolvidas, como foi perpetrada, a motivação, a extensão e quais fragilidades nos controles internos da gestão permitiram a violação. Deverá também estabelecer os procedimentos necessários à máxima reunião de elementos probatórios disponíveis e admitidos no Direito, para fundamentar eventuais ações de ressarcimento e de responsabilização contra os envolvidos.

7.3.2.3. Execução

Os procedimentos específicos para obtenção de evidência empregados na apuração de fraude irão variar com base na situação específica e nas metas definidas pela equipe. Os procedimentos investigativos comuns incluem:

a) trabalhos individuais de avaliação;
b) vigilância;
c) entrevistas;
d) análise de dados e documentos.

Nesse tipo de trabalho, o auditor interno buscará evidenciar a ocorrência dos supostos atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares. Devem ser observadas eventuais restrições estabelecidas sobre a divulgação de informações relativas ao trabalho, tanto na interlocução com a Unidade Auditada quanto na comunicação e na publicação dos resultados.

A vigilância envolve observar as atividades de determinados indivíduos sem o seu conhecimento. Pode ser considerada pelos auditores como metodologia regular e legítima para viabilizar a evidenciação de fraude, porém, o auditor interno deve receber treinamento específico, caso seja designado para desempenhá-la, dado que sua execução compreende riscos, inclusive de integridade física.

A entrevista é técnica útil para viabilizar a descoberta de novos fatos relacionados ao objeto da apuração e a indicação de novos caminhos de investigação. Embora deva ser corroborada por outros tipos de evidências, pode servir como prova testemunhal. Em que pese à entrevista ser uma técnica comumente empregada na auditoria, a entrevista de testemunhas e acusados no âmbito investigativo costumeiramente não é realizada pelo auditor interno, a não ser durante trabalhos de apuração, quando os suspeitos ainda não têm conhecimento de que uma apuração de fraude está sendo realizada.

A análise de dados e documentos é atividade já empregada no planejamento e na execução dos trabalhos de auditoria e, desse modo, faz parte das técnicas comumente utilizadas pelos auditores internos. A apuração de fraude, entretanto, exigirá conhecimentos e habilidades adicionais.

7.3.2.4. Comunicação dos resultados

Durante a execução dos trabalhos de apuração, podem ser emitidas comunicações aos órgãos parceiros, quando houver, ou a outras instâncias consideradas necessárias. Um relatório escrito ou outra comunicação formal devem ser emitidos ao final da fase de execução, sendo importante a anexação dos papéis de trabalho que caracterizem o ato apurado, quando o relatório se destinar a outros órgãos de defesa do Estado, que atuarão dentro de suas respectivas áreas. O conteúdo pode incluir a razão da investigação, o período analisado e o de execução, os achados, o resultado da avaliação dos controles internos da gestão a partir dos fatos relatados, as conclusões, as ações necessárias a serem realizadas, as ações corretivas já adotadas pela Unidade Auditada e as recomendações para aprimoramento.

O auditor interno deve abster-se de proferir qualquer juízo técnico de conhecimento alheio às suas funções (ex.: tipificar penal ou administrativamente a conduta de responsáveis), bem como de proferir qualquer manifestação de teor pessoal ou subjetivo sobre os acontecimentos mensurados no exame fático da apuração. Assim, seu pronunciamento deve se restringir a evidenciar, de forma técnica e objetiva, as questões eventualmente irregulares sob o prisma eminentemente administrativo, devidamente fundamentadas pelos elementos probatórios atinentes.

Nesse contexto, caso a mesma questão mensurada pelo auditor venha a ser de interesse de outros órgãos de defesa do Estado que atuem nas demais esferas do Direito, o encaminhamento às instâncias competentes para julgamento deverá ser realizado pelo real detentor daquela atribuição. No âmbito penal, será através do eventual indiciamento por delegado de polícia ou do oferecimento da denúncia por membro do Ministério Público. No âmbito civil, será através de eventual ação de improbidade proposta pela advocacia pública ou por membro do Ministério Público.

Não é atribuição do auditor interno julgar os envolvidos, mas tão somente apontar os fatos verificados na investigação. Contudo, o relatório pode recomendar a adoção de procedimentos para responsabilização de pessoas físicas e jurídicas e restituição de valores, inclusive com o devido encaminhamento aos demais órgãos de defesa do Estado potencialmente interessados.

Depois que a fraude for apurada e comunicada às instâncias competentes, é importante que se faça uma análise das lições aprendidas, visando refletir, por exemplo, sobre como a fraude ocorreu, quais controles falharam e como novas fraudes podem ser prevenidas ou detectadas.

Sigilo

O auditor interno deve manter sigilo e ter cuidado com informações relacionadas à possível existência de fraude. Durante a execução dos trabalhos, na interlocução com a Unidade Auditada, na comunicação e na publicação dos resultados ou mesmo após a comunicação às instâncias competentes, o sigilo deve ser mantido ainda que as informações obtidas não estejam diretamente relacionadas ao escopo do trabalho. A confidencialidade evitará alertar os possíveis perpetradores, estando inclusive resguardada pela Lei de Acesso à Informação.

A realização de procedimentos administrativos com vistas à punição dos envolvidos independe das ações penais e cíveis. Entretanto, o auditor interno deve observar o fim do sigilo da apuração de fraude, antes de proceder os encaminhamentos para recomendar que as autoridades competentes adotem eventuais medidas na esfera administrativa de sua atribuição.

7.3.2.5. Monitoramento

A unidade auditada deve acompanhar os desdobramentos das ações decorrentes da apuração de fraude, a fim de quantificar e registrar os resultados e benefícios da sua atuação, em acordo com os princípios e a metodologia compatíveis com regulamentação do órgão central do SCI.

Alguns exemplos de possíveis desdobramentos são: recomendação para aprimoramento dos controles internos da gestão, responsabilização de pessoas físicas e jurídicas, restituição de valores, punição de profissionais pelo conselho de classe, ações cíveis e penais. Com relação ao monitoramento de recomendações, devem ser observadas também as instruções contidas no capítulo.

8. GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA

A atividade de auditoria interna deve ser desenvolvida de forma que as auditorias adicionem valor às Unidades Auditadas e às políticas públicas sob sua responsabilidade, fomentando a melhoria dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão.

Para que alcance essas finalidades, faz-se necessário que o responsável pela Controladoria-Geral gerencie de forma eficaz tanto as atividades de auditoria quanto os

auditores internos, os quais, por sua vez, também devem assumir suas responsabilidades nesse processo.

8.1. ATRIBUIÇÕES DO RESPONSÁVEL

Além de administrar a equipe de auditoria interna, de forma que a Unidade de Auditoria Interna Governamental alcance sua finalidade, atenda aos normativos e que os auditores internos atuem em conformidade com os princípios e requisitos éticos, são atribuições do responsável pela equipe de auditoria interna:

Atribuições gerais:

a) compartilhar informações e coordenar as atividades da unidade com outras instâncias prestadoras de serviços de auditoria;

b) ao considerar a aceitação de trabalhos de consultoria, avaliar se os resultados desses trabalhos contribuem para a melhoria dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada;

c) liderar a gestão da qualidade;

d) comunicar à alta administração:

- o desempenho da atividade de auditoria interna governamental;

- os casos de não conformidade que impactem o escopo geral ou a operação da atividade de auditoria interna (nesse caso deve comunicar também à respectiva unidade responsável pela supervisão técnica);

e) gerenciar procedimentos relativos à estrutura e à organização, bem como a política de armazenamento de papéis de trabalho, preferencialmente em meio digital;

f) comunicar a informação correta a todas as partes que tenham recebido comunicação final, emitida pela equipe de auditoria interna, que contenha erro ou omissão significativa, e providenciar para que a versão anteriormente publicada seja atualizada;

g) discutir com a alta administração os casos em que a equipe de auditoria interna concluir que a Unidade Auditada aceitou um nível de risco que pode ser inaceitável para a organização;

h) gerenciar as ameaças à autonomia técnica e à objetividade.

Atribuições relativas à supervisão:

a) responsabilizar-se pela supervisão dos trabalhos, a qual poderá ser delegada, sem prejuízo de sua responsabilidade;

b) coordenar políticas e procedimentos destinados a assegurar que a supervisão seja realizada e documentada, em todas as etapas dos trabalhos, com a finalidade de assegurar o atingimento dos objetivos, a qualidade dos produtos e a consistência das opiniões emitidas.

8.2. SUPERVISÃO DO TRABALHO

A supervisão tem como finalidade assegurar o atingimento dos objetivos do trabalho e a qualidade dos produtos. Esse papel cabe ao responsável pela responsável pela Controladoria-Geral do município ou a outro integrante da Unidade de Auditoria Interna, por ele designado, com conhecimentos técnicos e experiência suficientes a quem essa competência seja delegada formalmente.

A supervisão deve ser realizada por meio de um processo contínuo de acompanhamento das atividades, que abrange todas as fases da auditoria, com a finalidade de assegurar a qualidade do trabalho, o alcance dos objetivos e o desenvolvimento da equipe.

A intensidade da supervisão pode variar de acordo com alguns fatores, tais como, conhecimento e capacidade profissional dos membros da equipe de auditoria e grau de complexidade do trabalho.

Atribuições relativas à função de supervisão dos trabalhos geralmente compreendem:

a) definir a equipe de auditoria, de forma a garantir a proficiência coletiva;

b) indicar o coordenador de equipe;

c) garantir que a auditoria seja realizada de acordo com as normas e práticas de auditoria aplicáveis;

d) interagir com a equipe e instruí-la, durante todo o trabalho de auditoria, inclusive na fase de planejamento, promovendo oportunidades de desenvolvimento dos auditores;

e) em conjunto com a equipe e o coordenador, elaborar cronograma para o trabalho de auditoria e zelar pelo seu cumprimento;

f) conduzir a elaboração do programa de trabalho, promovendo a participação e a interação da equipe de auditoria;

g) aprovar o programa de trabalho e autorizar eventuais alterações;

h) garantir o cumprimento do programa de trabalho e o alcance dos objetivos;

i) confirmar se as evidências suportam os achados, as conclusões e as recomendações elaboradas pela equipe;

j) revisar os papéis de trabalho e certificar-se de que foram devidamente elaborados e de que sustentam os achados e as conclusões alcançadas;

k) assegurar a qualidade dos produtos e das comunicações e, se necessário, solicitar aos auditores evidências adicionais ou esclarecimentos;

l) sempre que possível, conduzir as reuniões de abertura e as que tenham como finalidade discutir os achados e as possíveis soluções com os representantes da Unidade Auditada;

m) manter a confidencialidade e a segurança de informações, dados, documentos e registros;

n) garantir que haja evidências da realização do trabalho de supervisão.

8.3. GERENCIAMENTO DE SITUAÇÕES QUE PODEM AFETAR A OBJETIVIDADE

As situações que podem prejudicar a objetividade devem ser gerenciadas tanto no nível organizacional quanto no nível individual. Devem, portanto, ser consideradas e avaliadas pelo responsável pela equipe de auditoria interna e pelos próprios auditores internos governamentais.

Assim sendo, se o responsável pela equipe de auditoria interna identificar situações de ameaças à objetividade em relação a auditor interno governamental inicialmente indicado para compor a equipe de auditoria ou para supervisionar determinado trabalho, deve substituí-lo por outro que não tenha restrições de atuação. Não obstante, se situações de ameaça existirem, porém não forem identificadas pelo responsável pela equipe de auditoria interna, cabe ao auditor interno governamental, ao obter conhecimento preliminar do objeto do trabalho para o qual foi designado, declarar-se formalmente impedido para realizá-lo.

Os procedimentos de substituição do auditor, pelo responsável pela equipe de auditoria interna, ou a declaração de impedimento, pelo próprio auditor, devem ser adotados também em caso de a ameaça à objetividade surgir durante a realização dos trabalhos de auditoria.

8.3.1. SITUAÇÕES COMUNS DE AMEAÇA À OBJETIVIDADE

As situações mais comuns de ameaça à objetividade do trabalho do auditor são as seguintes:

Pressão externa: algumas vezes o auditor pode perceber uma excessiva expectativa em relação aos seus achados: ora para que realize grandes descobertas, ora para que não se detenha sobre itens suspeitos. Outras vezes a expectativa é de que realize as tarefas exatamente da mesma forma como sempre foram feitas antes, sem quaisquer inovações. Essa expectativa pode provir de auditores externos, de reguladores, da própria Unidade Auditada ou, por vezes, dos próprios componentes da equipe de auditoria.

Interesse econômico no desempenho da organização: os auditores internos governamentais podem ter receio de que achados significantes, como a descoberta de atos ilegais, possam prejudicar o futuro da organização e, portanto, os seus próprios interesses como servidores/funcionários, ou outros interesses financeiros, como é o caso dos auditores de sociedades de economia mista detentores de ações da organização negociadas em bolsas de valores.

Envolvimento anterior com o objeto de auditoria: os auditores internos governamentais podem ter atuado, antes de compor o quadro funcional da equipe de auditoria interna, nas áreas de gestão da Unidade Auditada, e terem sido responsáveis ou participado das atividades a serem auditadas. Podem ainda ter tido outros vínculos profissionais com as atividades, seja por meio de comércio, seja por meio de prestação de serviço.

Relacionamento pessoal: os auditores internos governamentais não devem ter vínculos de parentesco (quando parentes em linha reta, colateral ou por afinidade, até o terceiro grau) com o responsável ou com algum servidor/funcionário que atue diretamente com o objeto da auditoria. Em situações como essa, os auditores podem se sentir tentados a deixar passar, suavizar ou atrasar a comunicação de achados de auditoria, para evitar comprometer o amigo ou parente.

Familiaridade: essa ameaça pode surgir em decorrência de um relacionamento de longo prazo do auditor interno governamental com o responsável pelo objeto de auditoria. Pode levar à perda da objetividade durante o trabalho, fazendo com que o auditor faça um pré-julgamento com base em problemas prévios ou em casos de sucesso anteriores, e que assuma um posicionamento consistente com o pré-julgamento, e não com a situação objetiva que está auditando.

Preconceito cultural, étnico ou de gênero: se os auditores internos governamentais possuírem preconceitos em relação a práticas ou costumes diferentes dos seus, a determinado grupo étnico ou a um gênero específico, podem ter sua objetividade comprometida ao auditar um objeto de auditoria gerenciado ou composto por servidores/funcionários que se enquadrem nessas condições. Nesse caso, os auditores podem assumir, indevidamente, posturas excessivamente críticas, não condizentes com a realidade.

Inclinações cognitivas: muitas vezes o auditor possui uma inclinação, que pode mesmo ser inconsciente, em interpretar informações. Se a perspectiva adotada é muito crítica, o auditor pode ignorar informações positivas. Da mesma forma, se adotar uma posição favorável e positiva, pode deixar de considerar informações negativas. Nesses casos, é comum que haja certas noções pré-concebidas, as quais o impelem a ver evidências que confirmem tais noções.

Revisão dos próprios trabalhos: essa ameaça pode surgir quando um auditor interno governamental atua sobre um objeto já auditado por ele anteriormente. Nessas situações, ao realizar trabalhos de auditoria posteriores, o auditor pode se tornar menos crítico ou menos atento a erros ou deficiências. Ocorre, por exemplo: quando audita uma política, uma área ou um setor repetidas vezes ou por anos consecutivos; ou quando presta serviços de avaliação sobre a implantação de um sistema informatizado que auxiliou a implantar por meio de uma consultoria anterior.

Ameaça de intimidação: ocorre quando um auditor interno é impedido de agir objetivamente devido a ameaças, a pressão psicológica ou constrangimento, de forma aberta ou velada, por responsáveis pelo objeto de auditoria ou por outras partes interessadas.

Conduta tendenciosa: surge quando os auditores internos governamentais agem tendenciosamente em favor ou contra o responsável pelo objeto de auditoria ou algum servidor ou funcionário que atue diretamente com o objeto auditado.

8.3.2. MEDIDAS QUE PODEM REDUZIR AS AMEAÇAS À OBJETIVIDADE

Para evitar a ameaça decorrente de envolvimento anterior com o objeto de auditoria, de relacionamento pessoal e de familiaridade, é necessário que os auditores não participem de trabalhos nessas atividades por um período mínimo de 12 meses após o término do vínculo.

Além dessa medida, há outras que podem ser adotadas com a finalidade de impedir ou evitar que a objetividade dos auditores seja prejudicada. Entre elas, encontram-se:

a) promoção de ambiente em que o pensamento objetivo seja valorizado, e as inclinações e preconceitos sejam desaprovados, com possível impacto em avaliações e promoções;

b) inclusão de membro na equipe com ponto de vista diferente dos demais;

c) estabelecimento de rodízio dos auditores e dos supervisores de trabalho em relação aos objetos a serem auditados. Nesse caso, é importante não confundir o objeto auditado com a Unidade Auditada, pois esta pode possuir uma ampla gama de objetos de auditoria. O rodízio deve ser estabelecido de acordo com os recursos de pessoal disponíveis na equipe de auditoria interna, estabelecendo-se prazo máximo de permanência (auditando um mesmo objeto) e prazo mínimo de quarentena (afastamento).

d) treinamento sobre métodos, abordagens e ameaças à objetividade;

e) supervisão próxima e atuante;

f) revisão cuidadosa dos trabalhos;

g) avaliação de qualidade.

É, pois, fundamental que, não apenas o responsável pela equipe de auditoria interna, mas todos os auditores internos sejam capazes de identificar as situações aqui descritas, em trabalhos de qualquer natureza, e busquem adotar providências para minimizar seus efeitos.

8.4. GESTÃO E MELHORIA DA QUALIDADE

A equipe de auditoria interna deve instituir formalmente e manter um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) com o objetivo de promover a avaliação e a melhoria contínua dos processos de trabalho, dos produtos emitidos e da eficácia e da eficiência da atividade de auditoria interna governamental.

O PGMQ deve considerar aspectos específicos da equipe de auditoria interna, tendo em vista seu tamanho, sua estrutura e suas necessidades, observadas as definições deste Manual.

O Programa deve ser aplicado tanto no nível de trabalhos individuais de auditoria, quanto em um nível mais amplo da atividade de auditoria interna. As avaliações devem incluir todas as fases da atividade de auditoria interna governamental, quais sejam,

os processos de planejamento, de execução dos trabalhos, de comunicação dos resultados e de monitoramento, e ainda:

a) o alcance do propósito da atividade de auditoria interna;

b) a conformidade dos trabalhos com outros normativos que definam atribuições para a atividade de auditoria interna, com as boas práticas nacionais e internacionais aplicáveis e com os manuais ou procedimentos operacionais estabelecidos pela própria equipe de auditoria interna;

c) a conduta ética e profissional dos auditores.

Além das avaliações a serem realizadas, a estrutura do PGMQ deve estabelecer:

a) as responsabilidades dos atores de nível gerencial das equipes de auditoria no processo de garantia da qualidade;

b) a frequência de realização das atividades de avaliação e da comunicação de resultados do Programa.

8.4.1. AVALIAÇÕES

O PGMQ deve ser implementado por meio de avaliações internas, as quais devem ser devidamente documentadas.

Os resultados das avaliações realizadas devem ser periodicamente consolidados com a finalidade de fornecer informações gerenciais e de identificar necessidades de capacitação e oportunidades para aprimoramento da atividade de auditoria interna governamental, as quais podem ser registradas em um plano de ação.

8.4.1.1. Avaliações internas

As avaliações internas contemplam um conjunto de procedimentos e de ações realizadas ou conduzidas pela equipe de auditoria interna com vistas a aferir, internamente ou junto às partes interessadas, a qualidade dos trabalhos realizados.

As avaliações internas compreendem o monitoramento contínuo e as avaliações periódicas.

8.4.1.1.1. Monitoramento contínuo

Constitui um conjunto de atividades de caráter permanente, operacionalizadas por meio de processos, práticas profissionais padronizadas, ferramentas, pesquisas de percepção e indicadores gerenciais. Tem por objetivo acompanhar o desenvolvimento das atividades da equipe de auditoria interna para assegurar sua conformidade com as normas profissionais e de conduta aplicáveis e a eficiência dos processos.

Compreende, entre outras, as seguintes formas de realização:

a) planejamento e supervisão dos trabalhos de auditoria e demais atividades realizadas pela equipe de auditoria interna;

b) a revisão dos documentos expedidos pelos auditores, dos papéis de trabalho e dos relatórios.

c) a utilização de indicadores de desempenho;

d) a identificação de pontos fracos ou áreas com deficiência, bem como os planos de ação para tratar essas questões;

e) a avaliação realizada pelos auditores, após a conclusão dos trabalhos;

f) o *feedback* de gestores e de partes interessadas;

g) listas de verificação (*checklists)* para averiguar se manuais e procedimentos estão sendo seguidos.

Ao estabelecer indicadores de desempenho, devem ser consideradas, entre outras, as seguintes necessidades de abordagem:

a) o desempenho da equipe de auditoria interna em relação ao Plano Anual de Auditoria Interna;

b) o grau de atendimento às recomendações emitidas pela equipe de auditoria interna;

c) a eficiência da força de trabalho alocada à equipe de auditoria interna, considerados a quantidade e a relevância dos trabalhos realizados e os benefícios deles decorrentes.

A avaliação realizada pelos auditores, após a conclusão dos trabalhos, tem por objetivo aferir a percepção dos membros das equipes de auditoria quanto:

a) ao desempenho, à conduta ética e à postura profissional do próprio auditor;

b) ao planejamento, à execução do trabalho, ao processo de supervisão, à alocação de recursos (humanos, materiais, tecnológicos e de tempo) e ao alcance do objetivo da auditoria.

O *feedback* de gestores e de partes interessadas deve, preferencialmente, ser obtido por meio de levantamentos ou entrevistas estruturadas com o objetivo de coletar sua percepção quanto à relevância, à qualidade e ao valor agregado pela atividade da equipe de auditoria interna, nas seguintes modalidades:

a) pesquisa de percepção ampla: realizada junto à alta administração da organização e a partes interessadas, com periodicidade preferencialmente anual, destinada a colher informações sobre a percepção geral quanto à atuação da equipe de auditoria interna e a agregação de valor promovida pela atividade de auditoria interna governamental;

b) pesquisa de avaliação pontual: realizada junto aos gestores das áreas auditadas, após a finalização do trabalho de auditoria e a divulgação do resultado correspondente, com foco na avaliação da qualidade do processo de auditoria, do relatório (ou outra forma de comunicação) produzido e da conduta profissional dos auditores.

8.4.1.1.2. Avaliações periódicas

Podem ser realizadas pela própria equipe de auditoria interna ou por outros profissionais do órgão, com conhecimento e experiência suficientes sobre as práticas de auditoria interna governamental e sobre avaliação de qualidade.

Constituem avaliações mais amplas do que aquelas realizadas no âmbito do monitoramento contínuo e se destinam a verificar a conformidade da atuação da equipe de auditoria interna com os padrões normativos e operacionais estabelecidos.

As avaliações periódicas devem ser realizadas de forma sistemática, contemplando a revisão dos trabalhos realizados, considerando-se todas as suas etapas. Essas avaliações devem ser realizadas de maneira a fornecer diagnósticos quanto ao desempenho da equipe de auditoria interna e a indicar aspectos que necessitem ser melhorados.

As avaliações periódicas devem contemplar uma avaliação objetiva sobre a qualidade, a adequação e a suficiência: do processo de planejamento; das evidências e dos papéis de trabalho produzidos ou coletados pelos auditores; das conclusões alcançadas; da comunicação dos resultados; do processo de supervisão dos trabalhos; e do processo de monitoramento das recomendações emitidas.

9. PLANEJAMENTO DA UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

Fase vital de qualquer trabalho, o planejamento tem como finalidade estabelecer um arranjo ordenado, isto é, organizar as partes ou passos necessários à consecução de determinado objetivo.

Na auditoria, o planejamento cumpre os seguintes papéis, que contribuem diretamente para a efetividade e a qualidade dos trabalhos:

a) auxilia o auditor a organizar adequadamente o trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente;

b) ajuda a identificar os recursos necessários e a assegurar a eficiência do seu uso;

c) permite a elaboração de cronogramas de trabalho realistas;

d) auxilia o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas mais importantes da auditoria;

e) facilita o trabalho de supervisão e de revisão;

f) auxilia o auditor a identificar e a resolver tempestivamente problemas potenciais;

g) apoia o auditor na tomada de decisão a respeito de mudanças que venham a ocorrer durante o trabalho.

O planejamento, portanto, consiste em um processo dinâmico e contínuo, o qual, para ser realizado adequadamente, requer conhecimento razoável sobre a unidade e o objeto auditados. Dessa forma, é recomendável que os auditores ao planejarem os trabalhos, realizem pesquisas, entrevistem pessoas que trabalham na Unidade Auditada ou com o objeto que será auditado e interajam com a alta administração, a fim de tornar mais precisas as informações nas quais irão se basear para realizar suas atividades.

Por tudo isso, o planejamento deve também ser flexível. Isso significa que poderá ser ajustado, durante a sua execução, desde que com a anuência do responsável pela sua aprovação, sempre que houver alterações significativas no contexto do trabalho ou novas informações e conclusões advierem e tornarem os ajustes úteis e oportunos.

O planejamento da auditoria interna se divide em duas etapas:

a) definição do Plano de Auditoria Interna baseado em riscos (etapa de identificação dos trabalhos a serem realizados prioritariamente pela equipe de auditoria interna);

b) planejamento dos trabalhos (individuais) de auditoria.

9.1. PLANO DE AUDITORIA INTERNA BASEADO EM RISCOS

O Plano Anual de Auditoria Interna – PAInt é o documento no qual são registradas as atividades que a equipe de auditoria interna pretende desenvolver em um determinado período de tempo, normalmente um ano. Deve ser baseado em riscos, o que significa que sua principal finalidade deve ser garantir que a Unidade de Auditoria Interna Governamental concentre seus trabalhos nos objetos de auditoria com maior exposição a ameaças que possam afetar o alcance dos seus objetivos, ou seja, os de maior risco.

A equipe de auditoria interna deve elaborar o Plano de Auditoria Interna em harmonia com as estratégias e os objetivos da organização. Para isso, a equipe de auditoria interna deve considerar:

a) o planejamento estratégico da Unidade Auditada;

b) as expectativas da alta administração e das demais partes interessadas;

c) a análise de riscos realizada pela Unidade Auditada por meio do seu processo de gerenciamento de riscos, quando houver.

Caso a Unidade Auditada não tenha instituído um processo formal de gerenciamento de riscos, ou o seu cadastro de riscos não seja confiável, deve-se obter entendimento sobre os principais processos e os riscos a eles associados.

A equipe de auditoria interna, ao elaborar o plano de auditoria, deve definir também a melhor estratégia para se obter uma avaliação sistêmica dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos: se a partir da realização de uma avaliação geral sobre esses temas ou da consolidação de um conjunto suficiente de trabalhos individuais realizados em um dado período.

Para o desenvolvimento do plano baseado em riscos, é recomendável que a equipe de auditoria interna observe as seguintes etapas, as quais devem ser devidamente documentadas, à medida que forem executadas:

a) entendimento da Unidade Auditada;

b) definição do universo de auditoria;

c) avaliação da maturidade da gestão de riscos;

d) seleção dos trabalhos de auditoria com base em riscos.

9.1.1. DEFINIÇÃO DO UNIVERSO DE AUDITORIA

A definição do universo de auditoria demanda amplo conhecimento, por parte da equipe de auditoria interna, sobre o negócio da Unidade Auditada, motivo pelo qual

é recomendável que a sua estruturação seja iniciada após a realização da etapa descrita na seção anterior. Somente após ser obtida a compreensão dos objetivos da organização e dos seus principais processos, é possível definir os objetos que irão compor o universo de auditoria.

O universo de auditoria consiste no conjunto de objetos sobre os quais a equipe de auditoria interna pode realizar suas atividades, como: unidades de negócios, linhas de produtos ou serviços, processos, programas, sistemas, controles, operações, contas, divisões, funções, procedimentos, políticas.

É preciso também definir quais informações constarão no cadastro dos objetos identificados, as quais devem permitir o entendimento do universo de auditoria da equipe de auditoria interna. Entre as informações passíveis de serem inseridas, estão a descrição do objeto e a indicação: da área responsável, dos principais normativos relacionados e de eventuais riscos que já tenham sido levantados pela equipe de auditoria interna ou pela própria organização, além de datas e conclusões referentes aos últimos trabalhos de auditoria realizados por parte da equipe de auditoria interna e de outras instituições de auditoria governamental e privada, se for o caso.

Definidos o conceito de objeto de auditoria e como esses serão descritos, cabe aos auditores responsáveis por essa etapa organizar os objetos que comporão o universo de auditoria e documentá-los. Preferencialmente, os objetos de auditoria devem ser registrados de forma hierárquica, em uma estrutura de árvore, que permita agregações em níveis variados. Para que um objeto possa ser comparado com outros, porém, é necessário que estejam no mesmo nível hierárquico, ou seja; não se deve, por exemplo, comparar um processo com uma etapa de outro processo.

9.1.2. SELEÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA COM BASE EM RISCOS

Embora os trabalhos que comporão o plano de auditoria possam ser definidos com base em riscos, não há uma forma única de fazê-lo: cabe à equipe de auditoria interna, de acordo com suas especificidades, estabelecer a metodologia mais adequada para a sua organização. Este Manual, no entanto, com a finalidade de auxiliar nesse processo, apresenta três maneiras comumente 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 equipe de auditoria interna;

c) seleção dos trabalhos com base em fatores de riscos.

9.1.2.1. Identificação e Avaliação dos riscos

Risco pode ser entendido como uma medida de incerteza, inerente a todas as atividades humanas e relacionados aos objetivos a ser alcançados.

Essas incertezas podem gerar eventos de impacto tanto negativo quanto positivo.

Aqueles de impactos negativos são considerados riscos propriamente ditos, com a possibilidade de impedir a criação de valores ou mesmo destruir valores existentes. É possível definir risco como potencial de perda para uma instituição devido a erro, fraude, ineficiência, falta de aderência a requisitos legais ou ações que tragam descrédito à Administração Pública e que possam afetar negativamente o alcance de seus objetivos.

O risco é a ameaça de que um novo evento ou ação interno (a) ou externo (a) poderá afetar os objetivos e as estratégias estabelecidas.

A avaliação do risco em auditoria tem como finalidade identificar, medir e priorizar este, a fim de se eleger as áreas auditáveis mais significativas.

No caso da auditoria interna, a avaliação de riscos pode determinar, por exemplo, a unidade ou o processo a ser avaliado, haja vista os limitados recursos humanos e materiais disponíveis. Neste caso será dada prioridade às unidades ou processos que apresentem maior risco.

A aplicação da metodologia de análise de riscos, contribui para que o resultado planejado pela Administração Pública seja efetivado, corrigindo, assim, falhas ou outros eventos que impedem a concretização dos objetivos.

Cabe ressaltar que o desenvolvimento de um plano estratégico de auditoria, tanto externo quanto interno, usando a avaliação de risco como componente integrante, é um processo dinâmico.

Os fatores de risco detectados e o processo de valoração desses devem ser melhorados continuamente. A obtenção de informações atualizadas sobre as unidades da administração no decorrer do trabalho de auditoria é subsídio para a reavaliação dos riscos.

Após os riscos serem identificados, é necessário avaliá-los, de modo que possam ser classificados e mesmo comparados. Para tanto, busca-se estimar a sua magnitude (nível de risco) com base, por exemplo, nos critérios do impacto do evento e sua probabilidade de ocorrência. Essa avaliação pode ser realizada por meio de métodos qualitativos e quantitativos. A depender do grau de conhecimento que possua da Unidade Auditada ou mesmo do processo de avaliação de riscos, a equipe de auditoria interna pode

basear sua análise em outros critérios, como vulnerabilidade e velocidade do impacto, ou até mesmo desdobrar os critérios impacto e probabilidade em outros critérios menores.

É recomendável que, para classificar os riscos em termos de impacto e de probabilidade, sejam definidas escalas para essas duas perspectivas. Essas escalas possibilitam interpretação e aplicação consistentes por diferentes partes envolvidas. Quanto mais descritivas forem as escalas, melhor será a interpretação pelos usuários. O ideal é encontrar o equilíbrio entre simplicidade e abrangência.

As escalas devem permitir uma diferenciação significativa para fins de classificação dos riscos, o que permitirá representá-los de forma hierárquica ou em forma gráfica, em função do seu nível. Para fins de representação gráfica, pode ser utilizado o Mapa de Riscos, representado em dois eixos (impacto x probabilidade), cujas áreas representam os diferentes níveis de riscos.

9.1.2.2. Seleção dos trabalhos com base em fatores de risco

Outra forma de selecionar os trabalhos de auditoria com base em riscos, ainda que indiretamente, é associar os objetos de auditoria a fatores riscos. Esse método costuma ser executado fundamentalmente em dois estágios: definição dos fatores de risco e priorização dos objetos de auditoria.

9.1.2.2.1. Definição dos fatores de risco

Esta etapa consiste na definição dos critérios de priorização, chamados de fatores de risco, os quais são empregados para identificar a importância relativa das condições e eventos que poderiam afetar adversamente a organização.

Não existe uma regra única para essa definição, mas a equipe de auditoria interna deve estabelecer os fatores de risco que considere mais adequados à realidade da Unidade Auditada. É necessário também que haja dados disponíveis relacionados a esses fatores e que eles sejam definidos de modo a possibilitar a atribuição de alguma medida (graus, pontos, categorias...) aos objetos de auditoria mapeados. É importante também que a equipe de auditoria interna considere, ao estabelecer os fatores, os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada, bem como a possibilidade de ocorrência de erros, fraudes ou não conformidades significativas.

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 equipe de auditoria interna 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.

Nada impede que sejam utilizados tanto critérios quantitativos quanto qualitativos, mas deve-se buscar alguma metodologia de normalização dos dados, de modo que tais critérios possam compor uma mesma fórmula de pontuação.

Deve-se evitar a utilização de critérios que não possam ser associados a todos os objetos de auditoria. Caso não seja possível (como por exemplo, se a materialidade for utilizada como critério, e nem todo objeto possuir um valor monetário atribuído a ele), o universo de auditoria deve ser subdividido, de modo que as avaliações sejam feitas separadamente. Posteriormente, os resultados devem ser consolidados em uma ou mais matrizes, com o auxílio de alguma metodologia de normalização que permita a sua comparabilidade com base em premissas estabelecidas.

Posteriormente, é necessário definir se serão estabelecidos pesos para diferenciar os critérios. Em caso positivo, esses pesos e a forma como foram estabelecidos devem ficar registrados, na descrição da metodologia.

É importante que, uma vez definidos os critérios, haja a validação por parte da instância que aprovará o Plano de Auditoria Interna, 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.

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

9.1.3. CONTEÚDO DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA

Os trabalhos de auditoria, cuja forma de seleção, baseada em análise de riscos, constituem uma parte fundamental do Plano de Auditoria Interna, mas não a única. A equipe de auditoria interna deve avaliar a necessidade de incluir, no referido plano, trabalhos de auditoria solicitados pela alta administração e pelas demais partes interessadas. Além disso, deve considerar: a eventual necessidade de inclusão ou exclusão de itens em função do planejamento e a necessidade de rodízio de ênfase sobre os objetos de auditoria.

9.1.3.1. Monitoramento de recomendações não implementadas

A equipe de auditoria interna deve estabelecer a forma e a frequência do monitoramento das recomendações emitidas em trabalhos anteriores com base nos riscos envolvidos e na complexidade do objeto da recomendação. A depender da criticidade, pode ser necessária à realização de trabalho de auditoria específico para avaliação da implementação das recomendações.

9.1.3.2. Indicação de como serão tratadas demandas extraordinárias recebidas

As demandas extraordinárias constituem trabalhos cuja necessidade surge durante o período de execução do Plano de Auditoria Interna. Uma vez consideradas importantes pela equipe de auditoria interna e aprovadas pela instância responsável pela aprovação do Plano, essas demandas podem ser a ele incorporadas.

Entre as estratégias mais utilizadas para tratamento desse tipo de demanda, está a definição de uma reserva técnica, medida em percentual da capacidade operacional disponível na equipe de auditoria interna. Para isso, pode-se avaliar o histórico de demandas extraordinárias recebidas para se obter uma média de alocação de recursos. De acordo com essa proposta, o Plano de Auditoria Interna inicial não deverá ocupar todos os recursos disponíveis, uma vez que parte da capacidade operacional estará reservada para trabalhos cuja necessidade de realização poderá ser identificada ao longo do exercício.

Alternativamente, poder-se-á definir que o Plano ocupará o máximo de recursos da equipe de auditoria interna, de modo que haja um processo de revisão quando surgir à necessidade de realização de novos trabalhos durante a sua execução.

9.1.4. PERIODICIDADE DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA

Deverá ser elaborado um Plano de Auditoria Interna para cada exercício. Os órgãos e as unidades integrantes do SCI, dada à necessidade de harmonização do seu planejamento, poderão estabelecer período não coincidente com o ano civil para o seu Plano.

9.1.5. ALTERAÇÃO DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA

Nos momentos de avaliação do Plano, a equipe de auditoria interna pode identificar a necessidade de que trabalhos previstos inicialmente sejam alterados e demandas extraordinárias que surjam ao longo do exercício sejam inseridas.

Caso não tenha sido definida nenhuma reserva técnica para essas situações, ou tal reserva já tenha sido esgotada, deve-se fazer a avaliação da oportunidade e da conveniência de se acrescentarem tais trabalhos ao Plano de Auditoria Interna.

Essa avaliação pode depender da prioridade dos novos trabalhos e da avaliação de risco realizada pela equipe de auditoria interna, podendo ter como consequência:

a) o acréscimo desses trabalhos sem alteração daquilo que já estava previsto, caso haja capacidade operacional disponível;

b) a redução de escopo de trabalhos que já estavam planejados;

c) a exclusão de alguns trabalhos menos prioritários, liberando recursos para a execução dos novos projetos.

Todo o processo de revisão deverá ser documentado, e a metodologia, discutida e aprovada pela instância responsável. O Plano com as alterações deverá ser divulgado aos mesmos atores que tomaram conhecimento da versão inicial. A depender do tamanho, do volume e do tipo de alterações realizadas e da relevância dos trabalhos que estão sendo excluídos/incluídos, a alteração do Plano deverá ser submetida à análise da instância responsável pela aprovação da versão inicial.

É importante também avaliar a possibilidade de criação de indicadores que permitam demonstrar o quanto o Plano foi alterado ao longo de sua execução. Dessa forma,

torna-se mais fácil identificar as possíveis causas dessas alterações e avaliar a metodologia de elaboração, o que pode promover o aperfeiçoamento do processo de planejamento.

9.2. PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS INDIVIDUAIS DE AUDITORIA

Para cada trabalho de auditoria previsto no Plano de Auditoria Interna, deve ser realizado um planejamento específico, o qual deve estabelecer os principais pontos de orientação das análises a serem realizadas, incluindo, entre outras, informações acerca dos objetivos do trabalho, do escopo, das técnicas a serem aplicadas, das informações requeridas para os exames, do prazo de execução e da alocação dos recursos ao trabalho.

É fundamental que todos os membros da equipe participem dessa etapa ativamente, de forma que todos contribuam com seus conhecimentos e experiências para definir os objetivos e os meios de alcançá-los e conheçam as atividades que estarão sob sua responsabilidade, bem como a importância dessas atividades para o sucesso do trabalho.

Para que se realize adequadamente essa etapa, deve-se considerar, entre outras, as atividades descritas a seguir:

a) análise preliminar do objeto da auditoria;

b) definição dos objetivos e do escopo do trabalho, considerando os principais riscos existentes e a adequação e suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos;

c) elaboração do programa de trabalho.

Os passos descritos a seguir são indicados para que os auditores tenham segurança razoável na elaboração do planejamento dos trabalhos individuais de auditoria com foco em riscos e, consequentemente, agreguem valor à Unidade Auditada, identificando oportunidades para aperfeiçoamento dos processos de governança, gerenciamento de riscos e de controle dessa unidade.

9.2.1. ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DE AUDITORIA

A análise preliminar do objeto constitui uma etapa fundamental dos trabalhos de auditoria. É necessária para ajudar os auditores internos governamentais a obter uma compreensão suficiente do objeto de auditoria e para que se estabeleçam de forma mais clara os objetivos, o escopo do trabalho, os exames a serem realizados e os recursos necessários para a realização da auditoria.

Essa etapa normalmente começa com uma análise do Plano de Auditoria Interna, para que a equipe obtenha o entendimento do contexto do trabalho selecionado e do motivo pelo qual ele foi incluído no plano. Devem ser considerados também os aspectos relevantes coletados durante o entendimento da Unidade Audita que impactam no objeto de auditoria, especialmente:

a) os objetivos e estratégias da Unidade Auditada e os meios pelos quais ela monitora o seu desempenho;

b) os riscos significativos a que a Unidade Auditada está exposta e as medidas de controle a eles relacionadas (definidos pela estrutura organizacional competente, conforme a política de gestão de riscos da organização);

c) os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada.

Posteriormente, a equipe realiza o levantamento de outras informações, como as seguintes:

a) objetivos e riscos associados ao objeto de auditoria (definidos pela estrutura organizacional competente, conforme a política de gestão de riscos da organização) e os controles internos associados a esses riscos;

b) apetite a risco da organização em relação aos riscos associados ao objeto da auditoria (definido pela estrutura organizacional competente, conforme a política de gestão de riscos da organização);

c) relação do objeto de auditoria com a missão, visão, objetivos estratégicos da Unidade Auditada;

d) objetivos e estrutura de governança, de gerenciamento de riscos e controles do objeto de auditoria;

e) indicadores de desempenho do objeto de auditoria;

f) fluxogramas (mapas de processos) relacionados ao objeto da auditoria;

g) responsáveis pelo objeto da auditoria;

h) estrutura organizacional das áreas envolvidas;

i) leis e regulamentos, normas, orientações, manuais e procedimentos internos, decisões de órgãos reguladores relacionados ao objeto de auditoria;

j) jurisprudência de interesse (Tribunal de Contas da União, Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça etc.);

k) estudos sobre o objeto da auditoria;

l) quantidade/lotação/perfil da força de trabalho envolvida (inclusive terceirizados);

m) principais insumos utilizados (energia, equipamentos, matéria-prima etc.);

n) sistemas informatizados utilizados;

o) partes interessadas;

p) programas/ações orçamentários envolvidos;

q) materialidade dos recursos (em R$);

r) histórico de achados;

s) recomendações dos órgãos de controle pendentes de atendimento;

t) informações extraídas de sistemas corporativos, da imprensa, da internet;

u) resultados de trabalhos anteriores.

Uma parte dessas informações pode ser obtida a partir dos papéis de trabalho do tipo permanente mantidos pela equipe de auditoria interna. Outra parte dessas informações pode ser obtida por meio de entrevistas e reuniões com os gestores e servidores/empregados da Unidade Auditada ou por meio de visitas in loco, para se observar o funcionamento do objeto a ser auditado.

9.2.2. OBJETIVOS E ESCOPO DO TRABALHO DE AUDITORIA

Finalizada a análise preliminar do objeto de auditoria, a equipe deverá ter condição de definir, ainda que preliminarmente, os objetivos do trabalho de auditoria e proceder a uma primeira declaração do escopo, os quais poderão ser aprimorados após a avaliação dos riscos e dos controles associados ao objeto.

Os objetivos consistem basicamente nas questões a que a auditoria pretende responder. Devem ser descritos de modo que o propósito da auditoria fique claro; além disso, devem ser concisos, realistas e não conter termos ambíguos ou abstratos. Devem ser cuidadosamente elaborados para cada trabalho pelas seguintes razões:

a) definem especificamente os resultados pretendidos na auditoria;

b) direcionam o escopo, os testes, o tempo, os recursos e as competências necessárias na equipe, a metodologia e a natureza do trabalho de auditoria;

c) orientam a formulação dos achados de auditoria.

Ao desenvolver os objetivos do trabalho, os auditores internos governamentais devem:

a) observar que objetivos do trabalho constituem o desdobramento do objetivo geral inicialmente definido no Plano da Auditoria Interna e devem estar em harmonia com os objetivos do objeto auditado. Para os trabalhos de auditoria não previstos

inicialmente no plano, os objetivos do trabalho devem ser elaborados para atender o aspecto específico que o motivou;

b) considerar os principais riscos e a adequação e a suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos;

c) considerar as expectativas das partes interessadas;

d) considerar a possibilidade de ocorrência de erros significativos, fraudes, não conformidades e outras exposições relacionadas ao objeto da auditoria.

Como um trabalho de auditoria, geralmente, não pode abranger tudo, os auditores internos devem determinar os limites da auditoria, o que será e o que não será incluído, ou seja, o escopo. Quando os auditores internos estabelecem o escopo do trabalho, eles consideram componentes como os limites da área ou do processo, subprocessos, período de tempo e localizações geográficas a serem avaliadas.

Assim, o escopo deve apresentar uma clara declaração do foco, da extensão e dos limites da auditoria, e sua amplitude deve ser suficiente para que os objetivos da auditoria sejam atingidos. Escopo e objetivos, portanto, devem ser compatibilizados.

Além dos objetivos do trabalho, outros elementos contribuem para se definir o escopo. São eles: o tipo do trabalho que se pretende realizar; as necessidades dos usuários potenciais dos resultados do trabalho; o tipo e a extensão dos problemas encontrados nos relatórios de auditoria dos anos anteriores; trabalhos de auditoria elaborados por órgão de controle externo; os níveis de materialidade e dos riscos identificados; a adequação dos mecanismos de controle, entre outros.

9.2.2.1. Possíveis causas de riscos

CAUSA = FONTES + VULNERABILIDADES	
FONTES DE RISCO	**VULNERABILIDADES**
Pessoas	Em número insuficiente; sem capacitação; perfil inadequado; desmotivadas, alta rotatividade, propensas a desvios éticos e/ou fraudes; sem segregação de função.
Processos	Mal concebidos (exemplo: fluxo, desenho); sem manuais ou instruções formalizadas (procedimentos, documentos padronizados); sem segregação de funções, sem transparência.

Sistemas	Obsoletos; sem manuais de operação; sem integração com outros sistemas; inexistência de controle de acesso/backups, baixo grau de automação, sem níveis de acesso.
Infraestrutura física	Localização inadequada; instalações ou leiaute inadequados; inexistência de controle de acesso físico.
Tecnologia	Técnica ultrapassada/produto obsoleto; falta de investimento em TI; Tecnologia sem proteção de patentes; processo produtivo sem proteção contraespionagem, controles insuficientes sobre transferência de dados.
Eventos externos	Ambientais: mudança climática brusca; incêndio, inundação, epidemia. Econômicos: oscilações de juros, de câmbio e de preços, contingenciamento, queda de arrecadação, crise de credibilidade, elevação ou redução da carga tributária. Políticos: novas leis e regulamentos, ações de responsabilidade de outros gestores. Sociais: alterações nas condições sociais ou nos costumes sociais, alteração nas demandas sociais, paralisações das atividades, aumento do desemprego. Tecnológicos: novas formas de comércio eletrônico, alterações na disponibilização de dados, redução ou aumento de custo de infraestrutura, aumento da demanda de serviços com base em tecnologia, ataques cibernéticos. Infraestrutura: estado de conservação das vias de acesso; interrupções no abastecimento de água, energia elétrica, serviços de telefonia. Legais/jurídicos: novas leis e normas reguladoras; novos regulamentos;

	alterações nas jurisprudência de tribunais; ações judiciais.
Governança	Competência e responsabilidades não identificadas ou desrespeitadas; centralização ou descentralização excessiva de responsabilidades; delegações exorbitantes; falta de definição de estratégia de controle para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão; deficiência nos fluxos de informação e comunicação; produção e/ou disponibilização de informações que tenham como finalidade apoiar a tomada de decisão, incompletas, imprecisas ou obscuras; pressão competitiva; falta de rodízio de pessoal; falta de formalização de instruções.
Planejamento	Ausência de planejamento; planejamento sem embasamento técnico ou em desacordo com as normas vigentes, objetivos e estratégias inadequados, em desacordo com a realidade.

9.2.2.2. Definição dos objetivos e do escopo do trabalho de auditoria

Após a identificação dos riscos de maior relevância e da avaliação preliminar dos respectivos controles, a equipe terá mais elementos para definir, ou rever, se estabelecidos preliminarmente, os objetivos e o escopo do trabalho.

Os controles que comporão o escopo serão os controles internos chave, ou seja, aqueles capazes de, em uma situação de risco inerente alto, atuar para que o risco residual seja baixo. Para isso, de acordo com a análise realizada pela equipe de auditoria, devem possuir desenho adequado e estar, ao menos aparentemente, em correto funcionamento.

A título de exemplo, suponha-se que a um determinado risco inerente tenha sido atribuído o grau máximo e que esse grau seja 10. A equipe, ao avaliar o controle a ele relacionado, conclui que o grau atribuído a esse controle deve ser 8. O resultado da

equação (10-8) indica que o risco residual é 2, isto é, bastante baixo. Assim sendo, esse controle deverá ser selecionado para a avaliação da equipe de auditoria.

Além desses controles na situação indicada, podem também compor o escopo aqueles que servem para mitigar um grande número de riscos. Os testes que prevalecerão nas duas situações apontadas serão os testes de controle.

Pode haver, entretanto, riscos inerentes altos com controles fracos ou inexistentes. Nesse caso, a equipe não deixará de realizar a sua avaliação, mas esta será realizada por meio de procedimentos substantivos, com o objetivo de identificar o impacto resultante da inexistência ou da inadequação dos controles.

Quando houver, por exemplo, dois riscos relevantes ("R1" e "R2") com igual magnitude, tendo o risco "R1" vários controles para mitigá-lo e o,"R2", um único controle, poderá ser considerada menos prioritária a avaliação do conjunto de controles do risco "R1".

A quantidade de riscos e controles a serem avaliados, bem como a profundidade dos procedimentos a serem aplicados, vai depender do tempo, dos recursos disponíveis e da gravidade da situação encontrada.

É importante ressaltar que quaisquer limitações do escopo que venham a ocorrer devem ser documentadas e discutidas.

9.2.3. ELABORAÇÃO DO PROGRAMA DE TRABALHO

Com base nos objetivos estabelecidos para o trabalho de auditoria e no escopo, definidos com fundamento no conhecimento acumulado por meio das etapas anteriores (ou seja, nos objetivos do objeto auditado, nos principais riscos e na avaliação preliminar dos controles a eles relacionados), a equipe de auditoria decidirá por meio de quais tipos de testes (substantivos ou de controle) procederá a sua avaliação, de modo a formar a convicção para a emissão de sua opinião. Nesta etapa, terá condições, portanto, de elaborar o programa de trabalho.

O programa de trabalho, cujo exemplo pode ser verificado no Apêndice B, constitui um importante instrumento de planejamento e pode ser desenvolvido em formatos variados.

No programa de trabalho de avaliação, devem constar:

a) as questões (e subquestões) de auditoria, que deverão ser respondidas por meio das análises, na fase de execução. Essas questões devem traduzir os objetivos da

auditoria individual a ser realizada e devem torná-los claros tanto para os auditores quanto para os supervisores, contribuindo também para a etapa posterior de elaboração do relatório;

b) os critérios de auditoria, que constituem referenciais para avaliar se a situação a ser avaliada atende ao esperado. Representam um padrão razoável e atingível de desempenho a ser utilizado na fase de aplicação dos testes de auditoria para verificar a adequação de controles, de sistemas, de processos, de práticas, ou de qualquer outro objeto de auditoria. Também podem ser usados para avaliar economia, eficiência e eficácia. O critério é um dos componentes do achado de auditoria, tal como apresentado na seção 12.5.2.

c) as técnicas, a natureza e a extensão dos testes necessários para identificar, analisar, avaliar e documentar as informações durante a execução do trabalho, de modo a permitir a emissão da opinião pela equipe. Para avaliar os controles internos da gestão selecionados, a equipe de auditoria deverá selecionar/desenvolver os instrumentos por meio dos quais conduzirá a aplicação dos testes, tais como:

- Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI);
- procedimentos de auditoria, apresentados em detalhe na seção 9.3.4;
- roteiros de verificação;
- *checklist* de análise documental;
- roteiro de entrevista, entre outros.

O programa de trabalho deve ser aprovado formalmente pelo supervisor do trabalho, podendo ser ajustado, também mediante a anuência do supervisor, em decorrência de novas informações e conhecimentos adquiridos no decorrer da auditoria.

9.2.4. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Procedimento de auditoria é um conjunto de exames, previstos no programa de trabalho, com a finalidade de obter evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, que permitam responder a uma questão de auditoria definida na fase de planejamento do trabalho.

A escolha dos procedimentos a serem utilizados para o alcance dos objetivos de auditoria é feita durante a fase de planejamento. Para tanto, devem ser levados em consideração:

a) a extensão, a época e a natureza dos procedimentos;

b) a capacidade que o procedimento detém de contribuir para o alcance dos objetivos da auditoria;

c) a relação custo x benefício de realização dos procedimentos.

9.2.4.1. Extensão e profundidade

Cabe ao auditor interno governamental determinar, de acordo com cada caso específico, a extensão e a profundidade de operações a serem examinadas. Para tanto, deve se basear:

a) na complexidade e no volume das operações;

b) na natureza do item em exame;

c) nos principais riscos e na avaliação preliminar dos controles a eles relacionados;

d) no grau de segurança e no tipo de evidência que pretende obter, a fim de fundamentar sua opinião.

É necessário também que o auditor verifique se há necessidade de que todos os itens componentes do universo sob análise sejam revisados de acordo com a mesma extensão e profundidade.

9.2.4.2. Natureza

Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade, a natureza do procedimento de auditoria se refere à sua finalidade e ao seu tipo.

De acordo com a finalidade, tem-se: testes de controle e procedimentos substantivos, sendo que, estes últimos, por sua vez, se subdividem em testes de detalhes e procedimentos analíticos substantivos.

De acordo com o tipo, tem-se: inspeção, confirmação externa, recálculo, observação, indagação, procedimentos analíticos, reexecução, entre outros. Os procedimentos classificados por "tipo" são também conhecidos como "técnicas de auditoria".

9.2.4.3. Técnicas de Auditoria

Os auditores internos governamentais devem reunir, em conjunto, qualificação e conhecimentos necessários para o trabalho, devendo possuir conhecimentos adequados sobre as técnicas de auditoria.

É fundamental observar a finalidade específica de cada técnica, de modo a evitar a aplicação de técnicas inadequadas, a execução de exames desnecessários e o

desperdício de recursos humanos e de tempo. O auditor também deve estar atento ao fato de que as técnicas de auditoria não são excludentes, mas complementares.

Várias são as técnicas de auditoria que podem ser utilizadas na execução dos trabalhos. Este Manual não tem por objetivo apresentar todas as técnicas existentes, mas sim aquelas mais comumente utilizadas nos trabalhos de auditoria.

9.2.4.3.1. Inspeção

A inspeção consiste na verificação de registros, de documentos ou de ativos, que proporcionará ao auditor interno governamental a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou do item examinado. Por meio da inspeção física, o auditor deve: verificar, através do exame visual, o item específico a ser examinado; comprovar que ele realmente existe; avaliar se o item sob exame é fidedigno; apurar a quantidade real existente fisicamente; realizar exame visual ou providenciar exame laboratorial a fim de averiguar se o objeto examinado é o que deveria ser e se permanece em perfeitas condições de uso.

Na inspeção física, a evidência é coletada sobre bens tangíveis. Além de ser utilizada para confirmar se um item existe ou está onde deveria estar, essa técnica pode ser utilizada também para verificar os atributos de um objeto, como, por exemplo: o estado de conservação de um bem, o prazo de validade de produtos e os tipos de materiais utilizados. A inspeção física, portanto, não existe por si só. Ela é uma técnica complementar que ajuda o auditor a se certificar de que há uma verdadeira correspondência entre a realidade e os registros da Unidade Auditada e de que os registros estão corretos e seus valores adequados, em função da quantidade e da qualidade do item examinado.

9.2.4.3.2. Observação

A observação pode ser bastante útil em quase todas as fases da atividade de auditoria. Consiste no exame de processo ou de procedimento executado por outros, normalmente empregados/servidores da Unidade Auditada, com a finalidade de averiguar se o item sob exame opera em conformidade com os padrões (critérios) definidos.

Essa técnica requer do auditor:

a) capacidade de julgamento e de constatação visual;

b) conhecimento especializado;

c) habilidade para perceber eventuais comportamentos e procedimentos destoantes do padrão de execução.

Essa técnica requer ainda percepção aguçada para notar as nuances que podem ocorrer no ambiente devido à presença do auditor, tendo em vista ser natural que, quando observado, o indivíduo aja de maneira mais aprovável/adequada do que nas situações em que se encontra mais descontraído. No caso de uma observação dos controles internos de um órgão/entidade, por exemplo, para cujo exame essa técnica costuma ser bastante útil, é possível que os executores da atividade que esteja sendo observada realizem-na de forma mais correta ou mais cuidadosa do que o fariam no seu cotidiano. Essa situação, juntamente com o fato de a observação ser limitada no tempo, representa fragilidades na evidência a ser obtida, motivo pelo qual as provas coletadas por esse meio devem ser corroboradas por outras fontes.

Os elementos da observação são:

a) identificação da atividade específica a ser observada;
b) observação da sua execução;
c) comparação do comportamento observado com os padrões;
d) avaliação e conclusão.

A observação não deve ser confundida com a inspeção física. O auditor pode, por exemplo, observar a forma como empregados/servidores da Unidade Auditada realizam a contagem anual de estoques. Nesse caso, estará realizando uma observação, cujo objeto são pessoas, procedimentos e processos. O auditor também pode, entretanto, examinar certos itens em estoque, para fazer sua própria avaliação da condição em que eles se encontram. Nesse caso, estará realizando uma inspeção.

9.2.4.3.3. Análise Documental

A análise documental visa à comprovação das transações que, por exigências legais, comerciais ou de controle, são evidenciadas por documentos, a exemplo de faturas, notas fiscais, certidões, portarias, declarações etc. Tem como finalidade a verificação da legitimidade do documento, mas também da transação.

Essa técnica envolve o exame de dois tipos de documentos: internos, produzidos pela própria Unidade Auditada, e externos, produzidos por terceiros.

É necessário que o auditor interno governamental, ao examinar tais documentos, verifique:

a) se a documentação é fidedigna e merece confiabilidade (autenticidade);

b) se a transação se refere à operação normalmente executada naquele contexto e se está de acordo com os objetivos e normativos da Unidade Auditada (normalidade);

c) se a operação e os documentos examinados foram aprovados por pessoa autorizada (aprovação);

d) se os registros foram preenchidos corretamente (datas, destinatários...) e, nos casos de documentos oficiais, se existe o registro em órgão competente (oficialidade).

A análise documental fornece evidência de auditoria com graus de confiabilidade variáveis, que dependem da natureza e da fonte dos registros e, no caso de registros internos, da eficácia dos controles internos.

9.2.4.3.4. Confirmação externa (Circularização)

A confirmação externa, ou circularização, é a técnica utilizada para a obtenção de declaração formal e independente de partes externas (pessoas, empresas, órgãos fiscalizadores etc.) a respeito de fatos ligados às operações da Unidade Auditada. Serve também para a verificação, junto a fontes externas à Unidade Auditada, da fidedignidade das informações obtidas internamente.

Apesar de ser frequentemente relevante no tratamento de afirmações relacionadas a saldos contábeis e seus elementos, essa técnica não se restringe a este assunto. O auditor pode, por exemplo, solicitar confirmação de termos de contratos ou transações da Unidade Auditada com terceiros ou pode questionar se foram realizadas quaisquer modificações no contrato e, em caso afirmativo, quais são os detalhes relevantes.

A evidência de auditoria obtida pelo auditor como resposta de terceiro (a parte que confirma) deve se apresentar na forma escrita (impressa, eletrônica ou em outra mídia). A depender das circunstâncias, pode ser mais confiável do que a evidência gerada internamente pela Unidade Auditada, haja vista provir de fonte independente.

9.2.4.3.5. Indagação

A indagação escrita ou oral (entrevista) consiste na formulação de perguntas com a finalidade de obter informações, dados e explicações que contribuam

efetivamente para o alcance dos objetivos do trabalho de auditoria. Normalmente é utilizada para obter informações complementares ou para compreender fatos que não puderam ser esclarecidos por meio de outras técnicas de auditoria. Pode ser utilizada interna ou externamente à Unidade Auditada.

Embora ambas as indagações sejam bastante úteis no contexto da auditoria, a entrevista pode ser considerada mais adequada para as situações em que há muitos aspectos a serem esclarecidos, porque facilita e agiliza o fluxo de informações.

Existem diferentes tipos de entrevista:

a) livre ou não estruturada: realizada sem roteiro prévio ou com roteiro simplificado (contendo os principais pontos de interesse da equipe, mas permitindo que sejam formuladas outras questões no momento). Nesse tipo de entrevista, deve ser dada ao entrevistado a liberdade de desenvolver o assunto. Geralmente, é usada em estudos exploratórios;

b) semiestruturada: realizada mediante um roteiro previamente estabelecido; normalmente traz perguntas fechadas e algumas abertas;

c) estruturada: baseada em roteiro fixo, com perguntas bem definidas.

Para obter êxito na realização da indagação oral, o auditor deve realizar um planejamento. Nessa etapa, ele deverá:

a) obter o conhecimento sobre a Unidade Auditada, sobre a área a ser examinada e também sobre a técnica a ser utilizada;

b) listar as informações a serem obtidas;

c) construir um roteiro de entrevista com questões objetivas organizadas por ordem de importância;

d) selecionar o entrevistado (é interessante levantar informações sobre o entrevistado e a relação que ele tem com o assunto);

e) definir o número de entrevistados, se for mais de um;

f) marcar a hora e o local da entrevista com antecedência.

O resultado da indagação pode ser influenciado por fatores relacionados à qualidade pessoal e profissional do auditor, dessa forma é preciso que o entrevistador:

a) seja educado, prestativo, discreto e objetivo;

b) tenha boa comunicação verbal, disposição para ouvir, empatia no momento da realização da entrevista, além de atitude compreensiva e neutra, ou seja, não deve emitir opiniões (contrárias ou a favor) acerca das colocações do entrevistado;

c) esteja atento a informações que possam ser subentendidas;

d) apresente comportamento adequado na busca de informações, não estimulando debates/situações polêmicas que possam desviar o foco da entrevista e dificultar a cooperação do entrevistado;

e) evite: tom acusatório; declarações não sustentadas por evidências ou que façam o entrevistado se sentir coagido; questionamentos desnecessários, não relacionados com o objeto da auditoria ou ainda o uso excessivo de termos técnicos.

Para a realização adequada da entrevista, o auditor interno governamental precisa também observar os seguintes passos:

a) caso pretenda que a entrevista seja gravada, perguntar ao entrevistado se ele concorda com a gravação antes de iniciar a entrevista;

b) cuidar para que o número de entrevistadores seja de, no mínimo, dois, de modo que um possa efetuar anotações, enquanto o outro realiza as perguntas, sobretudo se a entrevista não for gravada, e também para que se resguarde a segurança dos auditores;

c) buscar local adequado em que não haja interrupções, barulhos, distrações;

d) explicar o objetivo da entrevista;

e) após formalizar o resultado da entrevista (reduzido a termo), submetê-lo formalmente ao entrevistado para fins de ratificação, estabelecendo-se um prazo para resposta (o encaminhamento pode ser realizado por e-mail).

Encerrada a entrevista, as informações obtidas devem ter a sua veracidade avaliada. É possível que as respostas forneçam informações divergentes das que o auditor obteve por outros meios, o que poderá tornar necessárias a modificação de procedimentos de auditoria ou a execução de outros não previstos inicialmente.

Ainda que não haja divergências, é necessário que o auditor execute outros procedimentos, com a finalidade de obter evidência que ratifique aquelas alcançadas por meio da entrevista. Isso se deve ao fato de as informações obtidas por meio das indagações orais não serem consideradas suficientemente objetivas ou imparciais, inclusive porque, na maioria das vezes, se originam de empregados/servidores da Unidade Auditada, não de fonte independente.

9.2.4.3.6. Recálculo

A conferência de cálculos, também chamada de recálculo, é uma técnica simples, porém bastante completa. É amplamente utilizada, tendo em vista que grande

parte das operações das Unidades Auditadas envolvem valores, números, quantidades e estão sujeitas, portanto, a erro ou a fraude.

Essa técnica consiste na verificação da exatidão matemática de cálculos efetuados pela própria Unidade Auditada ou por terceiros. Pode ser realizada de forma manual ou eletrônica.

O auditor deve estar atento ao fato de que a conferência dos cálculos prova apenas a exatidão matemática das operações; para determinar a validade dos algarismos que compõem as bases examinadas, são necessários outros tipos de testes.

9.2.4.3.7. Procedimentos analíticos

Conforme estabelece a NBC TA 520, os procedimentos analíticos consistem em **"avaliações de informações contábeis por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Procedimentos analíticos compreendem, também, o exame necessário de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente dos valores esperados"**.

Os procedimentos analíticos, portanto, constituem uma técnica por meio da qual o auditor avalia informações contábeis (montantes financeiros, quantidades físicas, índices ou percentuais) mediante comparação com parâmetros ou expectativas identificados ou desenvolvidos pelo auditor. Para tanto, poderá utilizar-se de métodos simples a técnicas estatísticas avançadas.

Uma de suas premissas é que as relações entre as informações existem e tendem a se manter, a menos que ocorram situações que provoquem alguma alteração. Podem ser citados como exemplos dessas situações: "transações ou eventos não usuais ou não recorrentes; alterações contábeis, organizacionais, operacionais, ambientais e tecnológicas; ineficiências; ineficácias; erros; fraude; ou atos ilegais."

Os procedimentos analíticos contribuem para a identificação de:

a) diferenças inesperadas;
b) ausência de diferenças quando esperadas;
c) erros em potencial;
d) possíveis fraudes ou atos ilícitos;
e) outras transações ou eventos incomuns ou não recorrentes.

São exemplos de procedimentos analíticos:

a) a comparação de informações do período corrente com as expectativas baseadas nas informações de períodos anteriores;

b) o estudo das relações entre informações financeiras e não financeiras (por exemplo: gastos registrados com a folha de pagamento comparados com alterações na média de número de funcionários);

c) a comparação de determinada informação com expectativas baseadas em informação similar de outra unidade organizacional.

Ao se utilizar dessa técnica, é necessário que o auditor avalie a confiabilidade dos dados que lhe estão servindo como base para estabelecer os parâmetros. Para tanto, deve estar atento:

a) à fonte dos dados;

b) à possibilidade de comparar esses dados com outros oriundos de outras fontes;

c) à natureza e à relevância das informações disponíveis;

d) à existência e à confiabilidade de controles sobre a elaboração dos dados.

Ao identificar relações inconsistentes entre os dados analisados e os parâmetros estabelecidos, o auditor deverá executar outros procedimentos, como a indagação, por exemplo, a fim de obter as evidências necessárias para a emissão da sua opinião sobre o objeto auditado.

9.2.4.3.8. Reexecução

Conforme definição constante da NBC TA 500, "a reexecução envolve a execução independente pelo auditor de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da Unidade Auditada."

De acordo com essa técnica, o auditor executa novamente procedimentos, cálculos, atividades de controle, a fim de testar os sistemas, processos e controles internos, confirmando, assim, a veracidade, a correção e a legitimidade dos atos/fatos registrados. De forma diversa da observação, em que o empregado/servidor da Unidade Auditada realiza os procedimentos e é observado pelo auditor, aqui o auditor executa os procedimentos e colhe diretamente informações acerca da sua adequabilidade, e da legitimidade e veracidade dos dados.

9.2.4.3.9. Rastreamento e *Vouching*

Ambas as técnicas se aplicam mais notadamente às auditorias financeiras, mas a lógica que as preside pode ser útil para realizar todos os outros tipos de auditoria.

Consistem basicamente em verificar a correspondência entre lançamentos contábeis e a documentação que lhe serve de base. São executadas, entretanto, em sentido oposto: no rastreamento, o auditor primeiramente seleciona documentos que representam transações e, posteriormente verifica se aquelas transações foram de fato registradas no sistema contábil; no *vouching*, o auditor seleciona primeiramente as transações e, em seguida, verifica se existe de fato a documentação que lhe serve de base e, por conseguinte, se aquela transação de fato ocorreu.

A primeira ajuda a detectar quantias lançadas a menor nos registros contábeis e, consequentemente, permite que o auditor obtenha evidências relacionadas com afirmações de integridade. A segunda possibilita a detecção de lançamentos a maior nos registros contábeis e, por conseguinte, a obtenção de evidências sobre afirmações de existência ou ocorrência.

9.2.4.3.10. Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador

As Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador (TAAC) estão situadas no contexto das Técnicas de Auditoria Baseadas em Tecnologia (TABC) conceituadas como sendo quaisquer ferramentas automatizadas de auditoria, como softwares gerais de auditoria, geradores de dados de teste, programas computadorizados de auditoria e utilitários de auditoria especializada.82 Essas técnicas envolvem a realização de análises de dados com uso de tecnologia para apoiar a avaliação de controles.

As TAAC podem melhorar significativamente a eficácia e eficiência da auditoria durante as fases de planejamento, execução, relatoria e acompanhamento das recomendações. As TAAC permitem aos auditores investigar dados e informações de forma interativa e reagir imediatamente aos resultados, modificando e aprimorando a abordagem de auditoria inicial. Os principais benefícios de sua aplicação são:

a) o aprimoramento do planejamento e do gerenciamento das auditorias;

b) realização de análises mais robustas sobre bases de dados;

c) a ampliação da cobertura dos testes de auditoria (possibilitam a análise de grandes volumes de dados);

d) a ampliação da cobertura das amostras, ou seja, possibilitam que dados de toda a população sejam analisados, o que diminui o risco de emissão de opinião equivocada pelo auditor;

e) mais robustez e assertividade na execução de testes substantivos e de controle;

f) diminuição da necessidade de realização de testes manuais;

g) simplificação ou automatização do processo de análise de dados;

h) aumento da efetividade dos procedimentos de auditoria.

Quando os dados processados com a utilização de TAAC forem usados como evidência de auditoria, em regra, deverão passar por exames de confiabilidade. Esses exames podem envolver a avaliação sobre a consistência dos controles existentes na organização para a manutenção da integridade e da segurança das informações utilizadas.

No exercício do zelo profissional devido, os auditores internos governamentais devem considerar a utilização de auditoria baseada em tecnologia e outras técnicas de análise de dados para cumprirem os objetivos estabelecidos para a auditoria. Nesse sentido, demanda-se que estejam devidamente capacitados a aplicar as principais técnicas de auditoria baseadas em tecnologia disponíveis para a execução dos trabalhos a eles designados.

As ferramentas de TAAC podem ser classificadas da seguinte forma:

a) generalistas: são softwares utilizados para processar, simular, analisar amostras, gerar dados estatísticos, sumarizar, apontar duplicidade e outras funções que o auditor desejar;

b) especializadas: são softwares desenvolvidos para executar tarefas específicas e especializadas em uma circunstância definida. Podem, inclusive, ser desenvolvidos pelo auditor;

c) de utilidade geral: são aqueles softwares que não foram desenvolvidos especificamente para auditoria, mas auxiliam no processo, como planilhas eletrônicas, software de gerenciamento de banco de dados, ferramentas de *Business Intelligence*, software estatístico, etc.

10. PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DE AUDITORIAS

Os trabalhos de auditoria devem estar alinhados às prioridades da instituição, bem como considerar a análise conjugada e comparativa dos fatores de risco relacionados às operações dos órgãos municipais.

A análise dos fatores de risco é considerada essencial à elaboração do planejamento dos trabalhos, pois permite focar os esforços em áreas da Administração Pública Municipal consideradas prioritárias e relevantes.

10.1. Plano Anual de Auditoria Interna (PAInt)

O Plano Anual de Auditoria Interna consiste em um documento devidamente formalizado contendo a programação dos trabalhos de auditoria para o exercício financeiro seguinte, denominado no âmbito da Controladoria-Geral do Município de: Plano Anual de Auditoria Interna – PAInt.

A seleção das áreas/processos/ações etc. a serem inseridas no PAInt, que serão objeto de auditoria, será realizada com total imparcialidade e terá por base uma análise prévia de riscos de controle.

As atividades de auditoria serão orientadas pelo Plano Anual de Auditoria, elaborado previamente com base na análise de risco.

O Plano Anual de Auditoria Interna (PAInt) é o instrumento em que a Administração elege os processos que serão alvo da Auditoria ao longo do ano e no qual a Controladoria-Geral do município definiu dois tipos de auditorias, quais sejam: as planejadas e as extraordinárias.

10.1.1. Da análise de riscos de controle

A análise de riscos de controle deverá ser realizada pela Unidade de Coordenação de Controle Interno, a partir de dados obtidos das atividades de monitoramento realizadas em todas as unidades administrativas do Município.

a) A análise de riscos de controle levará em consideração, no mínimo, os seguintes fatores:

1. Temas Específicos: percentual de quesitos desfavoráveis;

2. Ambiente de Controle: percentual de quesitos desfavoráveis;

3. Avaliações de Controle Interno: percentual de participação nas avaliações;

4. Treinamentos: participação dos controladores setoriais;

5. Ouvidoria: percentual de participação nas denúncias de ouvidoria;

6. Denúncias: percentual de participação em denúncias advindas de outros órgãos de controle.

b) Elaboração do PAINT

Para sua elaboração a equipe de auditores internos, juntamente com o Secretário Municipal de Gestão e Controle, verificará as áreas e atividades de maior risco de controle, com base nos dados obtidos junto à Unidade de Coordenação de Controle Interno, e selecionará entre as áreas/atividades com maior risco, considerando ainda os seguintes fatores:

1. Auditoria Interna Recente: Se houve procedimento, desde que não tenha havido limitação na extensão dos trabalhos (**quanto maior o tempo sem sofrer auditoria, maior o risco**);

2. Valores: Relevância dos valores movimentados (**quanto maior o valor, maio o risco**);

3. Servidores Ativos: percentual de servidores efetivos nas áreas administrativas do órgão (**quando menor o percentual, maior o risco**);

4. Fiscal de Contrato: percentual de servidores efetivos nas atividades de fiscalização de contratos do órgão (**quanto menor o percentual, maior o risco**);

5. Controlador Setorial: natureza do cargo do servidor designado para o controle interno setorial da unidade (se efetivo, menor o risco);

6. Outros fatores não previstos, que forem identificados como relevantes.

As análises de risco deverão ser documentadas e elaboradas com base em critérios de pontuação, garantindo-se maior objetividade na definição das áreas/ações a serem inseridas no Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT.

10.1.2. Da elaboração do PAINT

O Plano Anual de Auditoria Interna deve contemplar, entre outros pontos, a denominação das unidades e áreas a serem auditadas, objetivo geral a ser alcançado, uma lista de atividades a serem realizadas, os responsáveis pela execução de cada ação, a data de início e fim de cada atividade relacionada.

A proposta do plano deve elaborada em conjunto pela equipe de auditores da Secretaria Municipal de Gestão e Controle com o Secretário Municipal de Gestão e Controle. A proposta deve ser submetida anualmente ao Chefe do Poder Executivo para análise prévia até o último dia do mês de novembro do exercício anterior ao de sua execução. A proposta do PAINT deverá ser aprovada até o último dia útil do mês de dezembro de cada ano.

a) O conteúdo do PAINT deverá abordar os seguintes itens:

- Ações de auditoria interna previstas e seus objetivos; e
- Ações de desenvolvimento institucional e capacitação previstas para o fortalecimento das atividades da auditoria interna na entidade.

b) Descrição:

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

- **Número sequencial** da ação de auditoria;
- **Avaliação sumária** quanto ao risco inerente ao objeto a ser auditado, e sua relevância em relação à entidade;
- **Origem da demanda**;
- **Objetivo da auditoria**, contendo os resultados esperados, devendo-se especificar de que forma as vulnerabilidades do objeto a ser auditado poderão ser mitigadas;
- **Escopo do trabalho**, explicitando, tanto quanto possível, sua representatividade em termos relativos, e demonstrando a amplitude dos exames a serem realizados, em relação ao universo de referência concernente ao objeto a ser auditado;
- **Cronograma** contendo a data estimada de início e término dos trabalhos;
- **Local de realização** dos trabalhos de auditoria; e
- **Recursos humanos** a serem empregados, com a especificação da quantidade de homens-hora de auditores a serem alocados em cada ação de auditoria e os conhecimentos específicos que serão requeridos na realização dos trabalhos.

10.2. Auditorias Planejadas

A seleção das auditorias planejadas é resultado da metodologia adotada que utiliza mapeamento baseado em risco – Matriz de Risco, ferramenta fundamental para a definição das auditorias prioritárias, as quais são definidas a partir da análise conjugada e comparativa dos fatores de risco relacionados às operações dos órgãos integrantes da Administração Municipal.

Como metodologia para o estudo das unidades da Administração Municipal são considerados os fatores de risco segundo os critérios de:

Materialidade:

- ❖ orçamento, dividido em despesas de pessoal e demais despesas;
- ❖ termos de ajuste;
- ❖ macro orientação do governo (Plano Plurianual – PPA).

Criticidade:

- ❖ impacto ao cidadão;
- ❖ apontamentos do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.

O mapeamento dos riscos classifica as unidades auditáveis de acordo com o grau de exposição destas ao risco e não por elas serem em si mesmas um risco à Administração Municipal.

Da análise são identificadas as unidades, procedimentos e processos administrativos auditáveis a serem selecionados considerando prioridade e complexidade envolvidos.

Selecionados os eventos a serem auditados, a equipe de auditoria definirá objetivos, extensão, metodologia, procedimentos de análise, recursos a serem utilizados e prazo para a realização dos trabalhos.

10.2.1. Auditorias Extraordinárias

As auditorias extraordinárias, diferentemente das planejadas, têm sua origem em demandas do Chefe do Executivo Municipal, tendo, portanto já definido o foco de atuação da auditoria.

Considerando o foco, a equipe de auditoria definirá a metodologia, procedimentos de análise, recursos a serem utilizados e prazo para a realização dos trabalhos, podendo ampliar sua extensão, se necessário os objetivos da auditoria interna.

As Auditorias Extraordinárias (ou Especiais) não estão constantes no PAInt – Plano Anual de Auditoria Interna, que foi planejado pela equipe de auditoria e aprovado pelo Chefe do Executivo.

Esse tipo de auditoria deve ser provocado por alguma das seguintes origens:

- ➢ Por determinação ou solicitação do Chefe do Poder Executivo Municipal;
- ➢ Por solicitação dos órgãos de Controle Externo;

- Por informação do Tribunal de Contas do Estado de SP;
- Por solicitação da PGM – Procuradoria-Geral do Município;
- Por solicitação dos conselhos municipais;
- Denúncia e/ou representações no âmbito municipal, por meio de ouvidoria ou outro canal que o cidadão vier a utilizar.

As auditorias extraordinárias, seguem os mesmos regramentos das ordinárias no sentido de planejamento e execução.

10.2.1.1. Extraordinária por Denúncia ou Solicitação dos Conselhos

No caso de **Denúncias** ou por solicitação dos Conselhos Municipais, a conveniência e oportunidade deverão ser analisados para realização de procedimento de auditoria, levando-se em consideração o quantitativo de mão de obra de auditores internos, as horas disponíveis e as horas necessárias para a realização de trabalhos extraordinários, buscando não prejudicar o andamento das auditorias planejadas para o exercício.

A análise da conveniência e oportunidade para a instauração de auditoria extraordinária deverá levar em consideração a gravidade da denúncia e a urgência de solução, quando for o caso de dano contínuo ao erário público, analisando-se os seguintes fatores:

- Tratar-se de suposto dano relevante ao erário público;
- Tratar-se de suposto dano contínuo, que possa ser corrigido tempestivamente evitando prejuízos maiores;
- Envolver supostas irregularidades em obras públicas;
- Envolver supostas irregularidades em procedimentos licitatórios;
- Outras irregularidades que sejam, conforme o caso, entendidas como graves e/ou que demandem extrema urgência na atuação da auditoria interna.

11. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Os trabalhos de auditoria interna devem agregar valor à gestão pública e para tal finalidade devem ser observadas normas, procedimentos e padrões técnicos que não devem ser considerados exclusivos e definitivos, em função da incessante atualização em legislações e a complexidade e peculiaridades dos diversos órgãos e processos de trabalho.

Na sequência é abordado um roteiro básico de procedimentos de auditoria que pode ser ajustado considerando a especificidade de cada processo.

11.1. Processo de Auditoria

O Processo de Auditoria compreende o conjunto de etapas destinado a examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados, bem como apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e controles internos de uma organização. Para atingir esse objetivo, o auditor necessita planejar adequadamente seu trabalho a fim de avaliar o sistema de controles internos relacionados com a matéria auditada e estabelecer a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria a serem realizados, bem como colher as evidências comprobatórias de suas constatações para a formação de sua opinião.

O Processo de Auditoria contempla as seguintes etapas:

I) Plano Anual de Auditoria Interna– PAINT;
II) Planejamento dos trabalhos;
III) Execução de Auditoria;
IV) Comunicação dos Resultados; e
V) Monitoramento da Efetividade do Trabalho de Auditoria.

Na Figura abaixo está representado um esquema dessas etapas, geralmente realizadas na sequência indicada. Entretanto, as cinco etapas, assim como os diversos passos incluídos em cada uma delas, fazem parte de um processo integrado que, na prática, está altamente inter-relacionado, podendo ser citados como exemplos:

- A compreensão do objeto da auditoria constitui um passo da fase de Planejamento, entretanto este conhecimento é aprofundado ao longo dos trabalhos;
- A avaliação dos sistemas de controle interno tem início com as observações realizadas na fase de Planejamento e se estende até a Execução, quando são aplicadas técnicas de auditoria para aferir os níveis de segurança e adequação dos controles;
- A redação do Relatório de Auditoria tem início ainda na fase de Execução, com o desenvolvimento dos achados;
- A fase de Acompanhamento ou monitoramento tem o propósito de verificar a implementação das recomendações pelo auditado, podendo ser realizada no contexto de uma nova auditoria ou mediante designação específica. De todo modo, a efetividade da auditoria será medida nesta fase, quando são verificados o grau de adoção

das providências recomendadas e os efeitos produzidos.

De um modo geral, as cinco fases reportam-se às diversas auditorias, cabendo aos auditores avaliar a sua aplicabilidade às situações práticas, suprimindo os passos desnecessários, de modo a maximizar os recursos disponíveis. À medida que as auditorias são realizadas, o processo é aprimorado, havendo substancial redução do tempo para a sua realização.



11.2. Fase de Planejamento

- Elaboração do Cronograma das Atividades;
- Apresentação da equipe auditora ao gestor do órgão a ser auditado com a finalidade de explicar os objetivos da auditoria e obter maiores informações sobre os trabalhos. É importante obter a colaboração do auditado para o sucesso da avaliação;
- Identificação do objeto a ser auditado em consonância com as necessidades dos órgãos;
- Levantamento de informações sobre o objeto a ser auditado tais como: objetivos, metas, órgãos e entidades envolvidos, responsáveis, histórico, aspectos orçamentários e financeiros, legislação, público-alvo, principais recursos, sistemas de controle, indicadores de desempenho e notícias veiculadas pela mídia em geral;

- São fontes de informações para os trabalhos de auditoria, as legislações, pareceres técnicos, documentações referentes ao histórico do objeto, estatutos e estrutura formal, sistemas de informação, notícias veiculadas, entrevistas, pesquisas na internet, organogramas, manuais, dentre outros;
- Os dados obtidos nesta primeira fase serão utilizados, também, para determinação das questões de auditoria a serem analisadas. É importante assegurar que tenham sido investigados, compreendidos e documentados os aspectos centrais do processo, atividade, sistema, órgão ou entidade auditada, para subsidiar a Matriz de Planejamento;
- Elaboração da Matriz de Planejamento a ser realizada após o conhecimento do objeto da auditoria, com a finalidade de detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas e os procedimentos a serem desenvolvidos durante a execução da auditoria.

11.2.1. Matriz de Planejamento

Este instrumento presta-se para determinar uma área de atuação, definindo informações necessárias e suas fontes, as técnicas e procedimentos de auditoria a serem utilizados e consequentemente possíveis achados que fundamentarão as conclusões de auditoria. É um instrumento flexível, passível de atualizações ou alterações pela equipe, à medida que o trabalho evolui.

Os dados levantados constituirão subsídios para a elaboração da Matriz de Planejamento que identificará:

- órgãos e entidades envolvidos, respectivos gestores e as ações sob sua responsabilidade;
- os critérios para a escolha das ações objeto de auditoria;
- os objetivos gerais e específicos da auditoria;
- o problema de auditoria e as questões a serem investigadas;
- os procedimentos, métodos e técnicas de auditoria a serem utilizados.

A Matriz de Planejamento, se apresentará com a seguinte estrutura:

- **questões de auditoria -** engloba diferentes aspectos que compõem o escopo de auditoria e que devem ser investigados, com vistas a satisfação do objeto, sendo elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos de auditoria, das metodologias e técnicas a serem adotadas e dos resultados que se pretende alcançar;
- **informações requeridas –** informações necessárias para responder às questões de auditoria;

- **fontes de informação –** pode ser uma pessoa, local, sistemas informatizados ou documentos diversos;
- **técnicas de auditoria –** formas de aplicar procedimentos de auditoria para colher e/ou tratar informações;
- **limitações –** são restrições relativas a aplicação das técnicas de auditoria, ao acesso às fontes de informação ou as próprias condições operacionais. Só devem ser descritas caso não sejam mitigadas;
- **possíveis achados –** eventos que fundamentarão as conclusões da auditoria. Devem ser coerentes com as questões de auditoria.

11.3. Fase de Execução

Após a elaboração da Matriz de Planejamento, inicia-se a fase de execução dos trabalhos de auditoria quando são realizados os trabalhos em campo, coleta e consolidação dos dados e a elaboração da Matriz de Achados. O produto final dos trabalhos é o relatório de auditoria.

A Matriz de Planejamento deve ser considerada pela equipe como um instrumento dinâmico que permite visualizar o encadeamento lógico do trabalho, podendo ser modificada de maneira a assegurar que os objetivos da auditoria sejam alcançados e que as evidências apropriadas sejam obtidas.

11.3.1. Desenvolvimento dos trabalhos de campo

Os trabalhos de campo envolvem o conhecimento minucioso do objeto a ser auditado, bem como a elaboração e aplicação das técnicas de auditoria apresentadas na Matriz de Planejamento.

Na execução dos trabalhos de campo, deve-se atentar para que as constatações de auditoria sejam embasadas pelas técnicas propostas e subsidiadas por documentos e papéis de trabalho que fundamentem adequadamente os fatos e problemas observados.

Em casos específicos e considerando a complexidade envolvida poderá ser necessária a designação de um profissional com formação compatível, a fim de acompanhar os trabalhos da equipe, em caráter meramente consultivo e de orientação.

A equipe de auditoria sistematizará as informações relevantes obtidas na fase de execução mediante a elaboração da Matriz de Achados, que servirá de base para a elaboração do Relatório de Auditoria.

11.3.2. Elaboração da Matriz de Achados

A Matriz de Achados compila e sistematiza as várias informações levantadas durante o trabalho de auditoria, e apresenta, portanto, as informações essenciais ao Relatório de Auditoria e à elaboração do Plano de Providências a ser discutido e pactuado com os gestores do órgão auditado.

A Matriz de Achados é composta basicamente de Achados de Auditoria, evidências, causas, efeitos, recomendações.

São considerados Achados de Auditoria as constatações de maior relevância, identificadas a partir das discrepâncias entre a situação encontrada na fase de execução e os critérios de desempenho previstos para a ação auditada e representam uma oportunidade de melhoria para o desempenho do órgão auditado.

Nesse sentido, o Achado de Auditoria deve atender, necessariamente, aos seguintes requisitos básicos:

- ser relevante, para que mereça ser relatado;
- estar fundamentado em evidências comprovadas em papéis de trabalho;
- ser apresentado de forma objetiva;
- respaldar as propostas de encaminhamento dele resultantes;
- apresentar consistência, de modo a mostrar-se convincente a quem não participou da auditoria.

Evidências são as informações obtidas durante a auditoria no intuito de documentar os achados e de respaldar as opiniões e conclusões da equipe, sendo recomendável o uso de mais de um tipo de evidência, de forma a fortalecer as conclusões finais.

No intuito de permitir que terceiros cheguem às conclusões da equipe de auditoria, além de pertinentes ao tema e diretamente relacionadas com o achado, as evidências devem ser suficientes, completas e fidedignas.

Como causas, serão apontados os motivos ou as razões responsáveis pelo Achado de Auditoria que devem ser cuidadosamente identificadas, pois serão relevantes quando da elaboração do Plano de Providências.

Com relação aos efeitos do achado, são registradas as consequências relacionadas com as causas correspondentes aos Achados de Auditoria, sendo de grande importância para evidenciar aos gestores a necessidade de se implementarem medidas que

permitam aprimorar o desempenho do órgão auditado. É a medida de relevância do achado e, sempre que possível, devem ser mensurados.

As recomendações devem estar alinhadas às causas e efeitos dos Achados de Auditoria, isto é, devem ser elaboradas de forma a mitigar as deficiências e discrepâncias diagnosticadas pela equipe. A viabilidade de implementação das recomendações sugeridas deve ser objeto de análise criteriosa pela equipe de auditoria.

11.4. Elaboração do Relatório de Auditoria

É um instrumento formal e técnico que visa comunicar ao cidadão o objetivo, questões de auditoria, metodologia adotada, os achados de auditoria, conclusões e correspondentes recomendações, de modo a possibilitar a tomada de decisão para correção dos problemas identificados.

O relatório de auditoria deve ser redigido de forma simples, evitando rebuscamento, com objetividade e imparcialidade, expressando claramente os resultados dos trabalhos realizados, bem como suas constatações e recomendações. Os termos, siglas e abreviaturas utilizadas devem estar sempre definidos em glossários e notas de rodapé, ou mesmo no corpo do texto.

11.5. Plano de Providências

Documento que integra o relatório, elaborado pela equipe auditora após a conclusão dos trabalhos. Tem por finalidade, apresentar aos gestores os resultados do trabalho de auditoria, para o monitoramento das recomendações formuladas e, encaminhamento de soluções adotadas, visando sanear irregularidades, fortalecendo o controle interno da instituição e promovendo o aprimoramento da gestão.

O Plano de Providências deve ser estruturado de maneira a apresentar os Pontos de Auditoria, as recomendações cabíveis, providências a serem implementadas e prazos para execução.

11.6. Comunicação dos Resultados de Auditoria

Concluído o relatório, o documento é encaminhado à apreciação do gestor envolvido. Na sequência poderá ser agendada uma reunião entre a equipe de auditoria e gestores para análise conjunta das recomendações constantes do Plano de Providências e

definição quanto às medidas a serem adotadas para sua implementação, com indicação de responsáveis e prazos para a execução.

Pactuado o plano de providências, os resultados dos trabalhos, através do relatório de auditoria, ficarão arquivados na Controladoria-Geral, para ser fornecido aos órgãos de controle externo, caso seja solicitado.

A redação do relatório de auditoria interna deve ser de forma:

- **Clara e Simples**: a informação deve ser revelada de forma objetiva, simplificada, em linguagem de simples compreensão, facilitando o seu entendimento.
- **Precisa**: a informação deve estar livre de incertezas e dúvidas que causem interpretações diversas.
- **Oportuna:** deve ser divulgado em tempo hábil, para que os apontamentos e/ou recomendações sejam observados e as medidas adotadas para a mitigação ou solução do problema.
- **Imparcial**: deve ser fiel aos fatos, com neutralidade e sem emissão de juízo de valor.
- **Conclusiva:** permite a formação de opinião sobre os fatos relatados.

Não se deve utilizar expressões duras, ofensivas, adjetivadas, tampouco comentários desnecessários, inoportunos ou depreciativos.

Deve ser observando a seguinte estrutura mínima:

- **Título, identificação da equipe responsável pelo trabalho, número do processo, local e data;**
- **Sumário;**
- **Introdução,** que deverá conter: o número da Ordem de Serviço que autorizou a auditoria, a motivação para sua realização, a identificação da(s) área(s) auditada(s), o objeto do trabalho e objetivos;
- **Fontes de critérios**: consistem na legislação, norma, jurisprudência ou entendimento doutrinário que a equipe de auditoria compara com a situação encontrada. Podem também ser utilizados como fontes de critérios: padrões de desempenhos esperados, referências contratuais ou conveniais, termos de ajustes e acordos, objetivos e metas das políticas públicas, boas práticas de gestão de outras unidades da Administração Pública (*Benchmarking*) e, ainda, a finalidade institucional, os propósitos, as diretrizes e a sua missão.
- **Metodologia**: consiste na descrição dos procedimentos, das técnicas e dos papéis de trabalho utilizados no planejamento e na execução da auditoria, bem como o tipo de amostragem utilizado (critérios de definição, percentual da amostra em relação ao universo, representatividade, etc);

- **Achados de auditoria:** descrição da situação encontrada frente aos critérios definidos e as evidências que suportam os achados. Sempre que possível devem ser identificadas as causas e os efeitos reais e potenciais, advindos da manutenção da situação constatada, devendo ser apresentadas as recomendações/sugestões julgadas pertinentes. Quanto aos aspectos positivos (caso hajam) estes também devem ser objeto de divulgação das boas práticas de gestão;
- **Fatos relevantes:** situações que embora não se relacionem às questões de auditoria propostas, mas em função de sua relevância, materialidade ou risco, mereçam a atenção da equipe de auditoria;
- **Conclusão:** onde se procura responder as questões de auditoria formuladas por meio da síntese dos principais achados;
- **Encaminhamentos das recomendações/sugestões**;
- **Anexos, caso necessário.**

Deve ser encartado o relatório no respectivo processo administrativo e encaminhado à autoridade superior para ciência, análise e posterior envio às unidades auditadas, para conhecimento e demais medidas cabíveis.

Será concedido o **prazo de 15 (quinze) dias úteis**, a partir do recebimento do relatório pela unidade auditada, para que sejam apresentadas a Controladoria-Geral do município, as informações a respeito da implementação das recomendações ou as justificativas devidamente fundamentadas e comprovadas, em caso contrário.

A resposta deverá conter os seguintes itens obrigatórios:

- Providências a ser adotadas visando à solução ou mitigação das falhas/irregularidades/ilegalidades, com descrição pormenorizada das medidas a curto, médio e longo prazo;
- Agentes responsáveis, unidades e recursos envolvidos;
- Medidas preventivas e/ou corretivas, a fim de se evitar reincidências.

Observação: o prazo estipulado acima poderá ser alterado por entendimento do titular da Controladoria-Geral do município, mediante justificativa fundamentada e considerando a complexidade do assunto tratado.

11.7. Acompanhamento/Monitoramento dos Resultados de Auditoria (Recomendações)

O acompanhamento das ações propostas no Plano de Providências é medida indispensável para verificar se as recomendações estão sendo efetivamente implementadas e constituir-se-ão em meta a ser alcançada pelos órgãos de controle.

Pactuado o Plano de Providências, o monitoramento das ações deve ser realizado em sintonia com os gestores responsáveis.

O acompanhamento/monitoramento consiste no procedimento de verificação da implementação das recomendações pelo auditado, podendo esta ser realizada no contexto de uma auditoria complementar devendo constar do Plano Anual de Auditoria Interna.

Nesta fase devem ser adotados os seguintes procedimentos:

- Revisão sistemática das ações administrativas pela unidade auditada em conformidade com as recomendações mencionadas no relatório;
- Verificação dos efeitos das ações na correção das falhas ou irregularidades ou ilegalidades;
- Descrição quanto ao grau de dificuldade encontrado na implementação das recomendações;
- Revisão dos aspectos que deixaram de ser relevantes no decorrer das ações adotadas;
- Apresentar relatório complementar (equipe de auditoria) referente os resultados do acompanhamento no processo administrativo de que trata o relatório de auditoria.

Conforme o caso, Controladoria-Geral do município poderá solicitar à unidade auditada, que seja elaborado um "Plano de Ação" para implementação das recomendações e melhorias.

A unidade auditada tem a responsabilidade de zelar pelo cumprimento das recomendações emitidas pela Controladoria-Geral do município e também de aceitar formalmente o risco correspondente caso decida não as implementar, devendo dessa forma, o assunto ser encaminhado ao Controlador Geral do Município e ao Chefe do Executivo para ciência.

Em havendo desatendimento recorrente às recomendações pelas unidades auditadas, relacionadas com falhas/irregularidades/ilegalidades, o responsável pela Controladoria-Geral do município deverá fazer o encaminhamento do processo para as providências junto às instâncias competentes.

11.8. Papéis de Trabalho

Constituem a documentação preparada pelo auditor ou fornecida a ele na execução da auditoria, tais como: Matriz de Planejamento e Procedimentos, Atas de Reuniões, Formulários de Entrevistas, matérias publicadas na mídia, pesquisas, Matriz de Achados, relatórios de sistemas institucionais, dentre outros.

Os papéis de trabalho registram as evidências do trabalho executado e fundamentam a opinião do auditor, possibilitando a adequada revisão do trabalho de auditoria e o seu registro histórico.

São características dos papéis de trabalho a confidencialidade, clareza, precisão, adequação de conteúdo, revisão, organização e arquivamento.

12. EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA

A transição entre a fase de planejamento e a de execução é discreta, posto que ambas envolvam algum grau de análise e de avaliação de dados e informações. A avaliação do objeto de auditoria se inicia na fase de planejamento, em que são realizadas análises preliminares e já é possível a realização de testes de auditoria, os quais se estendem até a conclusão da fase de execução.

Contudo, a fase de execução pode ser definida como o principal momento em que serão realizados testes, por meio da ampla utilização de técnicas, de coleta e de análise de dados para fins de elaboração dos achados de auditoria. Os achados, que deverão estar devidamente fundamentados nas evidências, possibilitarão a emissão de opinião por parte da equipe de auditoria interna sobre o objeto auditado, atendendo aos objetivos estabelecidos inicialmente para o trabalho de auditoria.

Nesse momento, dependendo das técnicas de auditoria definidas na etapa de planejamento, haverá uma maior atuação da equipe *in loco*, ou seja, nas dependências da Unidade Auditada. Parte daí a referência comumente atribuída a essa etapa como "trabalhos de campo", também chamada de "fase de condução da auditoria" ou de "execução do trabalho de auditoria", para cujo sucesso é fundamental a boa comunicação entre auditores e auditados.

Tal como nas demais fases da auditoria, as atividades realizadas nesta etapa devem ser devidamente documentadas por meio de papéis de trabalho.

12.1. SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA

Constitui documento utilizado pela equipe de auditoria interna para solicitar à Unidade Auditada a apresentação de documentos, de informações e de esclarecimentos. Pode ser emitido antes, durante e depois do desenvolvimento dos trabalhos de campo.

A Solicitação de Auditoria (SA) deve ser enviada ao dirigente máximo da Unidade Auditada ou a outra autoridade competente.

Deve ser estabelecido prazo para atendimento das solicitações. Esse prazo deve levar em consideração o volume de informações requeridas, de modo que o tempo seja suficiente para a Unidade Auditada providenciar o solicitado e para que os auditores tenham tempo para realizar posteriormente suas análises. É possível defini-lo em comum acordo com a Unidade Auditada, desde que o cronograma de realização dos trabalhos de auditoria não seja prejudicado.

Além do prazo para atendimento e do conteúdo específico a ser solicitado, algumas informações podem ser inseridas na SA para que as respostas por parte da Unidade Auditada sejam melhor elaboradas e, consequentemente, mais úteis para a auditoria:

a) base normativa e/ou legal que ampara a solicitação de documentos e de informações;

b) definição do formato em que os dados deverão ser encaminhados: se por meio físico (impresso), ou em meio eletrônico (e-mail, CD-ROM, pen-drive, sistema, entre outros);

c) orientações sobre a necessidade de identificação dos responsáveis e da fonte da informação, e sobre a necessidade de que os documentos enviados à equipe de auditoria estejam datados e assinados;

d) necessidade de a Unidade Auditada comunicar à equipe, no prazo estabelecido na SA, as situações em que as informações/documentos solicitados estiverem total ou parcialmente indisponíveis.

Sempre que possível, a equipe de auditoria deve manter contato presencial com os servidores diretamente envolvidos no atendimento à SA emitida para prestar esclarecimentos sobre o seu conteúdo.

Nos casos de não atendimento parcial ou integral da solicitação, a equipe de auditoria poderá adotar algumas das medidas a seguir:

a) reiterar a SA e estabelecer um novo prazo para seu atendimento;

b) solicitar que o supervisor ou o responsável pela equipe de auditoria interna atue na sensibilização dos representantes da Unidade Auditada, especialmente nos casos de atraso no atendimento que possam prejudicar o desenvolvimento dos trabalhos.

Todos os documentos, informações e esclarecimentos encaminhados pela Unidade Auditada e que sejam relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados do trabalho de auditoria devem compor os papéis de trabalho da auditoria.

12.2. NOTA DE AUDITORIA

É o documento emitido pela equipe de auditoria interna, no decorrer dos exames, nas seguintes situações:

a) identificação de providência a ser adotada imediatamente pela Unidade Auditada, de modo que aguardar a finalização do trabalho para expedir a recomendação necessária poderá resultar em danos aos cidadãos ou à administração pública. Esse registro deverá ser acrescentado posteriormente ao relatório ou a outro documento de comunicação dos resultados dos trabalhos;

b) identificação de falha meramente formal ou de baixa materialidade91, que não deva constar no relatório, mas para a qual devam ser adotadas providências para saneamento.

Na situação descrita no item "a", é importante que a Nota de Auditoria (NA) seja destinada ao dirigente máximo da Unidade Auditada, cabendo ao responsável pela equipe de auditoria interna definir, no âmbito da sua unidade, quem terá competência para assiná-la. Já na situação descrita no item "b", a comunicação poderá ser encaminhada à autoridade da área que tem a competência para solucionar a falha apontada.

As situações apresentadas na NA devem observar os requisitos relativos aos achados de auditoria, e conter recomendação para prevenir/corrigir a falha evidenciada.

A NA deve conter prazo para atendimento da recomendação, o qual pode ser definido em comum acordo com a Unidade Auditada.

12.3. EVIDÊNCIAS

As evidências de auditoria são as informações coletadas, analisadas e avaliadas pelo auditor para apoiar os achados e as conclusões do trabalho de auditoria.

Constituem meio de informação ou de prova para fundamentar a opinião da equipe de auditoria interna e, ao mesmo tempo, reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável.

Devem estar documentadas em papéis de trabalho e organizadas e referenciadas apropriadamente, conforme procedimentos definidos formalmente.

A qualidade das conclusões e das recomendações da equipe de auditoria interna depende da capacidade da equipe de auditoria de reunir e de avaliar evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis. Para reunir as evidências que atendam ao objetivo do trabalho, é imprescindível que os auditores internos governamentais tenham adequado conhecimento dos procedimentos de auditoria. Para as avaliar e também para tomar decisões sobre o tipo e a quantidade de evidências a serem obtidas, o auditor deve se basear no ceticismo e no julgamento profissional.

O ceticismo profissional permite ao auditor reconhecer que podem existir circunstâncias que façam com que a informação sobre o objeto de auditoria contenha distorções relevantes. Isso significa que o auditor interno deve fazer uma avaliação crítica acerca da validade da evidência e da existência de qualquer situação que contradiga ou ponha em dúvida a confiabilidade de documentos ou de informações obtidas.

O julgamento profissional permite ao auditor avaliar se as evidências possuem os atributos necessários para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável. O exercício do julgamento profissional, em qualquer caso, deve estar fundado em fatos e circunstâncias que são conhecidos pelo auditor. Quando houver fatos e circunstâncias conhecidas, bem como evidência de auditoria adequada, o julgamento profissional poderá ser usado para justificar a tomada de decisões sobre os assuntos que sejam relevantes no contexto dos trabalhos.

12.3.1. ATRIBUTOS DAS EVIDÊNCIAS

Os atributos das evidências são a suficiência, a confiabilidade, a fidedignidade, a relevância e a utilidade. A suficiência é uma medida de quantidade de evidência da auditoria; as demais são medidas de qualidade (adequação).

A evidência **suficiente** é aquela concreta, adequada e convincente. Uma evidência suficiente permite que qualquer pessoa prudente e informada chegue às mesmas conclusões que o auditor interno. Esse atributo é afetado pelo risco de auditoria e também pelos demais atributos de qualidade. Quanto maior o risco de auditoria, mais provável será a necessidade de uma quantidade maior de evidências. E quanto melhor for a qualidade, menor a quantidade de evidências necessárias. Não obstante, apenas a obtenção de mais evidências não compensará a má qualidade das provas obtidas.

Informações **confiáveis** podem ser entendidas como as melhores possíveis de serem obtidas por meio da utilização de técnicas de auditoria apropriadas. Para que sejam confiáveis, as evidências devem ser também **fidedignas**, ou seja, válidas e representarem de forma precisa os fatos, sem erros ou tendências.

Embora não haja regras rígidas para determinar a confiabilidade das evidências, existem diretrizes gerais que podem ser utilizadas pelos auditores internos governamentais, quais sejam:

a) evidência obtida de terceiros independentes tende a ser mais imparcial do aquela obtida junto à Unidade Auditada;

b) evidência produzida por um processo ou sistema com controles efetivos é mais confiável do que aquela produzida por um processo ou sistema com controles ineficazes;

c) evidência obtida diretamente pelo auditor interno tende a ser mais confiável do que evidência obtida indiretamente;

d) evidência proporcionada por documentos originais é mais confiável do que a evidência proporcionada por fotocópias;

e) evidência corroborada por informações oriundas de outras fontes tende a ser mais confiável do que aquela que é obtida em uma única fonte.

Ao utilizar as diretrizes acima, no entanto, é necessário que os auditores considerem outros aspectos que podem influenciar as evidências, tais como fonte, natureza e circunstâncias em que são obtidas. Em casos de dúvida a respeito da confiabilidade das informações ou indicações de possível fraude, o auditor deve realizar procedimentos adicionais e determinar quais modificações serão necessárias para solucioná-la. É fundamental também que, nesse processo, avaliem a relação custo-benefício.

O atributo da **relevância** assegura que a evidência esteja diretamente relacionada aos objetivos e ao escopo do trabalho. A avaliação do que seja uma informação relevante é também uma questão de lógica e de julgamento profissional.

A **utilidade** da informação registrada como evidência relaciona-se com a sua capacidade de auxiliar a Unidade Auditada a atingir os seus objetivos. Ou seja, deve agregar valor e permitir a melhoria das operações organizacionais. Para tanto, ela deverá ser útil para a construção dos achados e para a formação da opinião emitida pelo auditor.

12.3.2. NATUREZA DAS EVIDÊNCIAS

Quanto à natureza, as evidências de auditoria podem ser classificadas em legais e de auditoria. São considerados itens de evidência legal:

a) evidência direta: comprova diretamente um fato, sem que seja necessário elaborar suposições;

b) evidência circunstancial: também conhecida como indício, demonstra um fato que pode levar a um outro fato. Não é suficiente para sustentar um achado;

c) evidência conclusiva: constitui sozinha prova absoluta dos fatos e das circunstâncias que informa. É mais difícil de ser obtida, porque envolve altos custos e longos períodos de tempo;

d) evidência corroborativa: serve de suporte para outras evidências, de forma a torná-las mais confiáveis, relevantes e úteis. Deve ser obtida a partir de fontes diferentes das evidências originais, podendo ser internas ou externas ao órgão ou entidade auditada. A evidência que é corroborada é mais adequada do que a evidência não confirmada. Caracteriza-se como uma atitude de ceticismo profissional a ação do auditor interno governamental de obter informações de outras fontes com o objetivo de corroborar as informações obtidas da Unidade Auditada;

As evidências de auditoria podem ser classificadas em física, testemunhal, analítica e documental. Tais classificações, conforme indicado a seguir, estão associadas aos tipos de técnicas de auditoria utilizadas na sua obtenção:

a) as evidências físicas são as obtidas por meio das técnicas de inspeção física ou de observação direta. Constituem exemplos dessas evidências fotografias, vídeos, mapas, gráficos, tabelas e a observação de alguma atividade desenvolvida por servidores/funcionários da Unidade Auditada. Caso uma informação só possa ser obtida por meio da observação direta, deve haver ao menos dois auditores internos para analisá-la;

b) as evidências testemunhais são constituídas por informações prestadas por terceiros, por meio de declarações verbais ou escritas ou, ainda, por informações colhidas por meio de técnica de entrevista ou questionário. Sempre que possível, devem ser corroboradas por outras formas de informação, de modo a torná-las mais convincentes. Os auditores internos devem utilizar o ceticismo profissional em relação a esse tipo de evidência, pois tende a ser não conclusivo e pode ser influenciável por questões de momento e por interesses pessoais;

c) evidência analítica consiste na verificação das inter-relações entre dados. Pode exigir do auditor interno conhecimentos específicos para elaboração e análise das informações. As técnicas de auditoria mais comumente utilizadas para produzir evidências analíticas são a amostragem, as técnicas de auditoria assistidas por computador, a conciliação e a revisão analítica;

d) evidência documental é a mais comum das evidências mencionadas. Pode ser obtida de fontes internas ou externas à organização. São exemplos: relatórios, memorandos, atas, contratos, ofícios e demais documentos que contenham alguma

informação comprobatória, tais como notas fiscais, notas de empenho, notas de serviço, termos de contrato. Tais evidências podem estar armazenadas tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico.

12.4. ACHADOS DE AUDITORIA (OU OBSERVAÇÕES)

Achado é o resultado da comparação entre um critério preestabelecido pela equipe de auditoria durante a fase de planejamento e a condição real encontrada durante a realização dos exames, comprovada por evidências. Tem como objetivo responder às questões de auditoria levantadas na fase de planejamento. Também pode ser chamado de constatação ou de observação.

Nesse sentido, o achado pode indicar conformidade ou não-conformidade com o critério, bem como registrar oportunidades para melhoria ou boas práticas.

As não-conformidades encontradas na comparação entre o critério e a condição podem envolver impropriedades e irregularidades98.

Os achados de auditoria devem ser revisados e aprovados pelo responsável pela Controladoria-Geral do município antes de serem apresentados à Unidade Auditada. Nesse processo, responsável pela Controladoria-Geral do município deve se certificar de que estejam devidamente suportados por evidências. É recomendável que sejam realizadas reuniões entre a equipe, responsável pela Controladoria-Geral do município, de modo a facilitar o nivelamento dos entendimentos.

12.4.1. REQUISITOS BÁSICOS

Um achado de auditoria deve ser desenvolvido de forma a apresentar uma base sólida à opinião e às propostas de recomendação da equipe de auditoria, atendendo, necessariamente, aos seguintes requisitos básicos:

a) ser relevante para os objetivos dos trabalhos de auditoria;

- aqueles achados não considerados suficientemente relevantes para compor o relatório final devem ser comunicados à Unidade Auditada por meio de outros instrumentos, como a nota de auditoria, por exemplo. Se esses achados não forem capazes de auxiliar no aprimoramento da gestão ou de evitar casos semelhantes no futuro, poderão ser mantidos apenas como papéis de trabalho;

- quando a equipe identificar, no decorrer do trabalho, situações relevantes que não estejam relacionadas aos objetivos definidos na etapa de planejamento, deverá

apresentá-las ao supervisor para que ele defina a abordagem a ser adotada. Entre as possíveis alternativas de tratamento, incluem-se, a depender da criticidade, da materialidade e da relevância da situação encontrada, o registro nos papéis de trabalho ou a programação de uma nova auditoria. Nesse último caso, é necessária a aprovação da inclusão no Plano de Auditoria Interna.

b) estar devidamente fundamentado em evidências, as quais devem ser capazes de demonstrar que a situação registrada realmente existe ou existiu;

c) mostrar-se convincente, ou seja, ser consistente em cada um de seus componentes (enunciados na seção 5.4.2), de forma que mesmo um terceiro (prudente e informado) que não tenha participado da auditoria o compreenda e o aceite.

12.4.2. COMPONENTES

O desenvolvimento dos achados de auditoria deve contemplar quatro componentes principais, quais sejam: critério, condição, causa e efeito.

Critério (o que deveria ser)

É o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado. É definido na fase de planejamento do trabalho, conforme especificado na seção 9.3.3 deste Manual.

Condição ou Situação Encontrada (o que é)

Situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria. Pode ser evidenciada de diversas formas, dependendo das técnicas de auditoria empregadas.

Causa

É a razão para a existência de diferença entre critério e condição, ou seja, entre a situação esperada e a encontrada. Explica porque a situação encontrada existe, esclarecendo o que permite que ela se configure da forma como está.

Sendo assim, é imprescindível que a equipe de auditoria se empenhe em descobrir a causa raiz, ou seja, a causa primeira, mais profunda e mais importante da condição. Para tanto, é necessário levantar hipóteses sobre quais fontes poderão acarretar as situações encontradas.

A determinação da causa raiz pode ser complexa. Em alguns casos, vários fatores, com diferentes graus de influência, podem se combinar para formar a causa raiz de uma situação encontrada, ou a causa raiz pode estar relacionada a uma questão mais

ampla, como a cultura organizacional. Sendo assim, é possível que sejam identificadas apenas causas intermediárias para algumas situações.

Importante ressaltar que, preferencialmente, a recomendação emitida ao final do trabalho deve estar diretamente relacionada à causa raiz. Quando se atua na causa raiz, é possível eliminar ou reduzir a probabilidade de reincidência da situação negativa encontrada e contribuir mais diretamente para o aprimoramento da gestão.

Efeito

É a consequência da divergência entre a condição e o critério. Pode ser positivo, correspondendo a benefícios alcançados, ou negativo, correspondendo ao risco ou exposição que sofre o objeto de auditoria ou a Unidade Auditada por não estar conforme o padrão esperado. Trata-se do impacto da diferença entre o referencial utilizado pelo auditor (critério) e a situação real encontrada durante a auditoria (condição).

O efeito pode ser existente, quando já se trata de um fato resultante da condição, ou potencial (risco), quando há exposição, sem que tenha sido detectado efeito real. O exemplo mais comum de efeito é o prejuízo ao erário.

Embora não seja obrigatório, é recomendável que os achados tragam também um título (descrição sumária) que sintetize a situação encontrada, de modo a direcionar a atenção do leitor.

12.5. MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE AUDITADA (OU RESPOSTAS DA UNIDADE AUDITADA)

Os achados de auditoria que indicarem a existência de falhas devem ser apresentados à alta administração da Unidade Auditada, para que esta apresente esclarecimentos, avaliações ou informações adicionais que contribuam para o entendimento das condições verificadas ou para a construção de soluções.

Cabe à equipe de auditoria interna definir o formato em que os achados serão apresentados. O formato narrativo, em que o texto é organizado em parágrafos, é o mais conhecido, mas também é possível, por exemplo, a apresentação em forma de tabela (matriz de achados), ou em tópicos, em que cada componente é registrado por meio de textos sintéticos.

Essa apresentação pode ocorrer, a critério da equipe de auditoria interna, durante a execução do trabalho, à medida que os achados forem sendo revisados pelo

supervisor, ou de forma consolidada, quando todos os achados já se encontrarem formulados e revisados.

A manifestação da Unidade Auditada é importante para que a equipe avalie se as evidências suportam plenamente as conclusões. Constitui também oportunidade para que sejam levantadas e analisadas eventuais falhas de entendimento, erros de interpretação ou fragilidades das evidências, levando a equipe a rever seu posicionamento ou a embasá-lo de forma mais consistente. As discordâncias devem ser analisadas criteriosamente e os eventuais erros materiais, corrigidos.

Se a manifestação implicar a alteração de opinião da equipe, esse fato deve ser discutido com o supervisor. Caso haja anuência desse, deve-se proceder à modificação dos achados de auditoria.

12.6. RECOMENDAÇÕES

As recomendações consistem em ações que a equipe de auditoria interna solicita às Unidades Auditadas que adotem com a finalidade de corrigir falhas, aperfeiçoar processos. Não fazem parte dos achados, mas decorrem desses registros e são fundamentais para que a auditoria interna atinja seu propósito de agregar valor à gestão. Em grande medida, o alcance dos objetivos de uma auditoria interna é mensurado por meio dos benefícios obtidos pela gestão com a implementação das recomendações. É imprescindível, portanto, que a equipe de auditoria interna elabore adequadamente as recomendações e realize o seu acompanhamento efetivo, pois, sem ele, não é possível se certificar de que os benefícios decorrentes do trabalho de auditoria foram de fato alcançados.

As recomendações devem se pautar preferencialmente em "o quê" necessita ser feito ou qual resultado precisa ser alcançado. Em algumas situações, é possível que a recomendação direcione também a forma, como no caso de elaboração de normativos, por exemplo. De modo geral, no entanto, a equipe de auditoria não deverá decidir unilateralmente "como" a administração agirá para solucionar os problemas. A solução deverá ser discutida e considerar os conhecimentos de que os gestores dispõem em relação ao objeto auditado e também os recursos com os quais podem contar.

As recomendações podem focar na causa, na condição, na consequência e eventualmente até no critério. É fortemente recomendado que haja atenção especial ao tratamento da causa do problema identificado, tendo em vista que a correção da situação encontrada, por si só, não elide a causa do problema. Quando se atua na causa raiz ou na

causa mais próxima possível dela, é possível eliminar ou reduzir, consideravelmente, a probabilidade de reincidência da situação negativa encontrada, contribuindo para o aprimoramento da gestão.

Algumas recomendações podem estabelecer, em função da complexidade e da quantidade de ações a serem realizadas, a necessidade de a Unidade Auditada elaborar um plano de ação que direcione e permita o acompanhamento da implementação das medidas requeridas. Os planos de ação são elaborados pelos gestores, mas devem ser avaliados pela equipe de auditoria e, sempre que possível, aperfeiçoados com o auxílio dos auditores.

12.6.1. CARACTERÍSTICAS DESEJÁVEIS DAS RECOMENDAÇÕES

Algumas características podem contribuir para o alcance da efetividade da recomendação, quais sejam:

a) monitorável: a recomendação deve ser passível de monitoramento, permitindo verificar se o que se pretendia com a recomendação foi alcançado. Para tanto, é importante que seja prevista a forma por meio da qual será aferido o desempenho das ações a serem implementadas e quais evidências serão apresentadas pela Unidade Auditada ou levantadas pela equipe de auditoria interna para medir a efetiva implementação. É essencial que a recomendação possa ser acompanhada e que sua efetividade possa ser medida posteriormente por meio de seus custos de implementação e benefícios à gestão proporcionados;

b) atuar na causa raiz: a recomendação deve se propor a atuar diretamente na causa identificada. Quando se atua na causa raiz, a eficácia da recomendação é maior, posto que terá um efeito preventivo, evitando que a situação se repita no futuro. Quando se atua em causas intermediárias, que são desdobramentos da causa raiz, corre-se o risco de apenas corrigir a situação pontual, não impedindo que ela se repita novamente;

c) viável: é preciso levar em conta restrições de ordem legal, financeira, de pessoal e outras que possam afetar a implementação de medidas propostas pelos auditores. Nesse sentido, a discussão de soluções junto à Unidade Auditada é de suma importância para compreensão do que é e do que não é possível fazer. Além disso, a equipe deve considerar o tempo razoável para a implementação das medidas a serem adotadas pelo gestor, pactuando prazo compatível;

d) apresentar uma boa relação custo-benefício: a equipe de auditoria e o supervisor do trabalho devem avaliar os custos e os benefícios esperados de

cada recomendação. Recomendar controle via sistema informatizado, por exemplo, pode representar um custo alto demais para uma determinada operação, mas ser totalmente viável em outra área de negócio. Na medida do possível, deve-se minimizar o gasto de recursos, em atendimento ao princípio da economicidade;

e) considerar alternativas: é importante que a equipe de auditoria e o supervisor do trabalho levantem alternativas e que também analisem aquelas propostas pela Unidade Auditada quando houver a discussão das recomendações. Existem situações em que há várias opções de soluções a serem adotadas, podendo-se optar por aquela que apresente melhor relação custo-benefício, por exemplo;

f) ser direcionada: a recomendação deve ser direcionada para o agente que tem responsabilidade e alçada para colocá-la em prática. A efetividade se perde se a recomendação for direcionada ao agente errado ou se não estiver claro quem deve implementá-la;

g) ser direta: a recomendação deve estar claramente identificada no texto do relatório (ou outra forma de comunicação) como sendo uma recomendação. Não pode haver dúvida sobre seu conteúdo e sobre a necessidade de atendê-la. Por isso, é necessária uma linguagem direta, sem termos vagos que possam dar a impressão de que não se trata de recomendação;

h) especificidade: no âmbito do achado de auditoria ao qual se relaciona, a recomendação deve tratar das medidas a serem tomadas, dos resultados a serem alcançados, não se atendo, via de regra, à forma como será implementada. Também não deve reproduzir exaustivamente a causa identificada, ou repetir a descrição da condição encontrada, por exemplo;

i) significância: essa característica deriva da própria relevância do achado. É importante apontar situações relevantes dentro do escopo da auditoria, assim como recomendar aquilo que pode fazer diferença na gestão, seja melhorando a governança, o gerenciamento de riscos ou a estrutura de controles existente;

j) ser positiva: discorrer sobre as medidas a serem tomadas em tom positivo, com frases afirmativas em vez de negativas, tende a facilitar o convencimento da alta administração e a consequente implementação da recomendação.

12.7. PAPÉIS DE TRABALHO

Papéis de trabalho (ou documentação de auditoria) são os documentos que suportam o trabalho de auditoria, contendo o registro das informações utilizadas pelos auditores internos governamentais, das verificações realizadas e das conclusões a que chegaram.

Consideram-se papéis de trabalho aqueles preparados pelo auditor, pela Unidade Auditada ou por terceiros, tais como, planilhas, formulários, questionários preenchidos, fotografias, arquivos de dados, de vídeo ou de áudio, ofícios, memorandos, portarias, documentos originais ou cópias de contratos ou de termos de convênios, confirmações externas, programas de trabalho de auditoria e registros de sua execução.

Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciar a compreensão do planejamento, da natureza e da extensão do trabalho, bem como para suportar as conclusões alcançadas. Dessa forma, as análises realizadas e as evidências produzidas ou coletadas pelos auditores internos governamentais em decorrência dos exames devem ser devidamente documentadas em papéis de trabalho.

Constituem objetivos dos papéis de trabalho:

a) auxiliar no planejamento, na execução e na supervisão dos trabalhos de auditoria;

b) fornecer suporte para os resultados do trabalho de auditoria;

c) documentar o cumprimento dos objetivos e do programa de trabalho;

d) dar suporte à precisão e à integridade do trabalho realizado;

e) facilitar revisões por parte de terceiros.

12.7.1. ELABORAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

O auditor interno governamental é responsável por elaborar os papéis de trabalho relativos às atividades que lhes forem atribuídas no trabalho de auditoria.

Também devem compor os papéis de trabalho os documentos por meio dos quais a supervisão dos trabalhos é exercida, que podem ter sido produzidos pelo próprio supervisor ou por outrem, porém devem estar assinados, rubricados ou aprovados eletronicamente por este.

A documentação deve ser levantada e organizada ainda durante a realização do trabalho, pois tende a ser mais precisa e completa do que aquela elaborada posteriormente.

Essa documentação deve permitir que um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entenda a natureza, a época, o escopo e os resultados dos testes executados, as evidências de auditoria obtidas para fundamentar as conclusões e as recomendações da auditoria, o raciocínio por detrás de todas as questões relevantes e as respectivas conclusões.

12.7.2. CLASSIFICAÇÃO

Os papéis de trabalho se classificam em permanente e corrente. Essa classificação facilita a organização, o arquivamento e a futura utilização desses documentos.

Os papéis de trabalho do tipo permanente contêm informações de natureza perene, passíveis de serem utilizadas em mais de um trabalho de auditoria. Constituem documentos para consulta acerca da Unidade ou do objeto auditado, devendo ser atualizados pelos auditores internos governamentais sempre que houver alteração da informação na sua fonte.

São exemplos de papéis de trabalho permanentes, entre outros:

a) estatuto ou regimento interno da Unidade Auditada;
b) dados históricos;
c) fluxograma de procedimentos operacionais;
d) organograma;
e) relação de dirigentes e responsáveis;
f) legislação específica aplicável;
g) normas, estatutos, e resoluções;
h) relatórios de auditoria de exercícios anteriores.

Os papéis de trabalho do tipo corrente constituem um conjunto de informações suficientes para evidenciar o adequado planejamento, a execução e a comunicação dos trabalhos de auditoria, bem como para embasar as conclusões obtidas. Ao contrário dos papéis de natureza permanente, os papéis de trabalho correntes têm relação direta com o período e com o objeto dos exames.

Exemplos de papéis de trabalho correntes incluem, entre outros:

a) documentos de planejamento;
b) solicitações de auditoria, bem como as respectivas respostas;
c) relatos de visitas ou inspeções realizadas;
d) informação acerca da amostra e do percentual de cobertura dos exames;
e) registros dos itens dos testes de auditoria realizados e das análises e conclusões obtidas;
f) evidências dos achados de auditoria;
g) atas de reuniões realizadas;
h) relatório de auditoria e demais peças produzidas (parecer, certificado);

i) documentos de comunicação de resultados, tais como avisos, memorandos e ofícios.

O responsável pela equipe de auditoria interna pode instituir a diferenciação dos papéis de trabalho em permanentes e correntes de modo a racionalizar tanto a pesquisa quanto a guarda das informações. Para maior eficiência, os papéis de trabalho do tipo permanentes não devem ser duplicados nos arquivos relativos aos correntes, devendo ser conservados em um único local. Referências cruzadas adequadas tornarão tais duplicações desnecessárias.

12.7.3. ESTRUTURA, ORGANIZAÇÃO E ARMAZENAMENTO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Conforme visto anteriormente, a elaboração da documentação de auditoria é responsabilidade dos auditores internos governamentais que compõem a equipe de auditoria, e deve ocorrer ao longo de todo o trabalho. Esse processo, no entanto, deve ser orientado por procedimentos definidos formalmente pelo Responsável pela equipe de auditoria interna, os quais devem compreender a estrutura, a organização e a forma de armazenamento dos papéis de trabalho.

Estrutura

Os auditores internos devem ser orientados em relação ao que deve e ao que não deve constar nos papéis de trabalho, observando que a forma, o conteúdo e a extensão da documentação da auditoria podem ser influenciados por vários fatores, tais como:

a) tamanho e complexidade do objeto auditado;
b) natureza dos procedimentos de auditoria a serem executados;
c) riscos de distorção relevante identificados;
d) importância da evidência de auditoria obtida;
e) natureza e extensão das exceções identificadas;
f) metodologia e ferramentas de auditoria utilizadas.

Além disso, o Responsável pela equipe de auditoria interna deve orientar os auditores para que o conjunto da documentação de determinado trabalho de auditoria compreenda, no mínimo:

a) o objetivo do trabalho;

b) a documentação relativa ao planejamento, incluindo a análise preliminar do objeto, o escopo, o programa de trabalho (e alterações aprovadas), a alocação da equipe e a indicação do coordenador e do supervisor do trabalho;

c) os entendimentos firmados no âmbito de trabalhos compartilhados, se for o caso;

d) os entendimentos firmados no âmbito de trabalhos de consultoria, se for o caso;

e) os resultados dos testes de auditoria realizados;

f) as conclusões do trabalho e as evidências que as suportam;

g) o relatório de auditoria ou outra forma de comunicação dos resultados;

h) os documentos enviados para a Unidade Auditada;

i) os documentos recebidos da Unidade Auditada;

j) as verificações realizadas no processo de supervisão e outras salvaguardas de controle de qualidade realizadas.

Adicionalmente, para facilitar a elaboração, a organização e, sobretudo, a supervisão dos papéis de trabalho, o Responsável pela equipe de auditoria interna pode instituir requisitos gerais, tais como:

a) utilização de documentos padronizados, por exemplo questionários e *checklists*, os quais auxiliam na condução do trabalho e na orientação dos auditores. Também podem ser utilizadas matrizes e resumos para facilitar a consolidação das informações obtidas e das análises realizadas;

b) necessidade de inclusão, em cada papel de trabalho de:

- identificação única do trabalho de auditoria;
- numeração do papel de trabalho em ordem sequencial;
- título que identifique a área ou o processo sob revisão;
- identificação do objetivo ou do conteúdo do documento;
- data da elaboração (ou coleta) e da supervisão;
- fonte dos dados;
- os nomes dos responsáveis pela elaboração, coleta, supervisão e revisão.

Para tanto, podem ser inseridos, nos papéis de trabalho, campos específicos para inclusão do nome dos auditores e do supervisor do trabalho, por exemplo;

c) utilização de referência cruzada de documentos, que possibilitem, a partir de um papel de trabalho, acesso direto e rápido a outro papel de trabalho. Exemplos dessa prática, incluem, por exemplo, a utilização de *hiperlinks* ou de códigos que identifiquem os documentos.

Organização e armazenamento

Os papéis de trabalho devem ser produzidos e armazenados preferencialmente em meio digital. Nesse caso, o Responsável pela equipe de auditoria interna deve considerar, entre outras, as seguintes questões: local de armazenamento; funções de backup e de recuperação; possibilidade de utilização de referências cruzadas que facilitem a pesquisa; automatização de pesquisa; uniformidade de formato. É importante também observar que a utilização do meio digital envolve questões de segurança, como, por exemplo, a necessidade de que as informações registradas sejam protegidas contra acesso não autorizado e alterações.

Quando utilizado o meio físico de armazenamento, também devem ser consideradas questões relacionadas à facilidade de pesquisa, padronização de formato, integridade das informações, restrição de acesso e locais para guarda dos documentos.

Os papéis de trabalho fornecem a base para as conclusões da auditoria, logo, o armazenamento deve ocorrer de forma a garantir a sua preservação, necessária para a adequada supervisão, para a revisão e para a realização de consultas posteriores, seja em decorrência de novos trabalhos, seja por solicitação de acesso realizada por terceiros.

Deve-se, portanto, ser garantida também a rastreabilidade dos papéis de trabalho. Para garantir essa característica, o Responsável pela equipe de auditoria interna deve se utilizar da política de documentação da organização à qual pertence, caso exista.

Se não existir, podem ser utilizadas ferramentas da gestão documental disponíveis, tais como a referenciação por meio de códigos e a indexação.

A referenciação por meio de códigos compreende a codificação dos documentos a partir de uma ou mais características comuns, como por exemplo, a etapa da auditoria, o tipo de documento, a área analisada, e o assunto tratado. Os documentos devem ser organizados de tal forma que pessoas que não participaram do trabalho sejam capazes de identificar quais termos de referência foram utilizados, quais testes foram realizados e quais foram às conclusões da auditoria, entre outras informações relevantes.

A indexação é ação de descrever e de identificar um documento para depois listá-lo e organizá-lo por meio de índices. Esses índices podem ser representados por números, por palavras, ou por uma combinação alfanumérica, e devem ser previstos em um índice geral. Também nesse caso devem ser utilizadas características similares para definição dos índices, tais como a etapa da auditoria ou o assunto tratado.

12.7.4. POLÍTICA DE ACESSO AOS PAPÉIS DE TRABALHO

Cabe à Controladoria-Geral do município a responsabilidade pela guarda dos papéis de trabalho e pelo estabelecimento de política que discipline as regras de acesso a esses documentos.

O responsável pela Controladoria-Geral do município deve definir os procedimentos para acesso aos papéis de trabalho do órgão.

12.7.5. RETENÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

O Responsável pela Controladoria-Geral do município deve definir por quanto tempo os papéis de trabalho serão mantidos e a partir de quando o prazo será contado.

Para tanto, deve observar a política de retenção de documentos da organização a qual pertence, bem como prazos mínimos estabelecidos por outros órgãos para manutenção de documentos à disposição, tais como o prazo estipulado pelo Tribunal de Contas do Estado para guarda da documentação apresentada no âmbito das prestações de contas anuais.

13. NORMAS RELATIVAS À COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS

A equipe de auditoria interna deve comunicar os resultados dos trabalhos de auditoria, os quais devem ser construídos com base nas análises realizadas pela equipe de auditoria, nas informações e nos esclarecimentos prestados pela gestão, e nas possíveis soluções discutidas com a Unidade Auditada. É por meio da comunicação que a atividade de auditoria interna promove mudanças positivas nas Unidades Auditadas e, consequentemente, agrega valor à gestão.

A finalidade de todo processo de comunicação é "tornar comum", isto é, garantir que o receptor se aproprie daquele pensamento ou conhecimento que o emissor quer transmitir: a mensagem. Aquele que se comunica, portanto, tem como finalidade primeira tornar comum os seus pensamentos e conhecimentos aos interlocutores. Para atingir essa finalidade, faz-se necessário que utilize um canal.

No caso da comunicação no trabalho de auditoria interna governamental, verifica-se que o emissor é a própria equipe de auditoria interna. Os receptores são principalmente a alta administração da Unidade Auditada, os gestores responsáveis pelo

objeto de auditoria, outros órgãos públicos interessados e a sociedade de modo geral. A mensagem consiste nas descrições das situações encontradas, nas análises, nas opiniões, nas conclusões e nas recomendações sobre o objeto da auditoria. Os documentos em que são registrados esses conteúdos constituem o canal, por meio do qual a equipe de auditoria interna emite suas mensagens, as quais também costumam ser emitidas nas reuniões entre auditores e auditados.

13.1. QUALIDADE DAS COMUNICAÇÕES

A comunicação de resultados consiste na principal oportunidade para a atividade de auditoria interna reforçar o seu valor perante a organização, ressaltando o conhecimento dos auditores internos governamentais sobre os processos de negócios e a capacidade da auditoria interna de contribuir para o alcance dos objetivos da organização.

Para tanto, é necessário garantir que as comunicações sejam: claras, completas, concisas, construtivas, objetivas, precisas e tempestivas.

Como a comunicação ocorre durante todo o trabalho de auditoria, essas características, descritas a seguir, devem ser observadas em todas as etapas, desde o planejamento, até o monitoramento.

Claras: comunicações claras são aquelas que facilmente são compreendidas pelo público-alvo. Para isso, devem ser lógicas e fornecer todas as informações significativas e relevantes. Devem usar linguagem consistente com a usada na organização e equilibrada: nem excessivamente simplista, nem excessivamente técnica. A clareza é uma característica da abordagem sistemática e disciplinada de auditoria interna.

Completas: para garantir a integridade das comunicações, é útil que a equipe considere toda informação essencial para o público-alvo, ou seja, todas as informações significativas e relevantes que apoiem conclusões e recomendações. As comunicações escritas completas geralmente permitem que o leitor chegue à mesma conclusão a que os auditores chegaram.

Concisas: as comunicações concisas evitam a elaboração desnecessária, detalhes supérfluos, redundância, prolixidade e informações dispensáveis, insignificantes ou não relacionadas ao trabalho.

Construtivas: as comunicações construtivas são úteis para os destinatários do trabalho de auditoria e para a organização e conduzem a melhorias onde seja necessário. Favorecem um processo colaborativo para elaborar soluções para os

problemas encontrados e, consequentemente, para ajudar a organização a atingir seus objetivos. O tom construtivo ao longo das comunicações reflete a seriedade dos achados.

Objetivas: as comunicações objetivas são justas, imparciais, neutras, livres de influência indevida. São o resultado de uma avaliação acurada e equilibrada de todos os fatos e circunstâncias relevantes. Para garantir a objetividade nas comunicações, os auditores internos devem usar frases imparciais, sem duplo sentido, e manter o foco nas questões relevantes. A objetividade começa com a atitude mental imparcial que os auditores internos devem possuir ao realizar os trabalhos. Mais do que um atributo, a objetividade é fundamental para a prática da atividade de Auditoria Interna Governamental.

Precisas: as comunicações precisas são livres de erros e distorções e são fiéis aos fatos e evidências que lhes dão suporte. Além disso, devem conter todos os fatos relevantes que, se não forem divulgados, podem distorcer a informação. Por esse motivo, se ocorrer um erro nas comunicações, a equipe de auditoria interna deve comunicar imediatamente as informações corrigidas aos destinatários que tiveram acesso à versão anterior.

Tempestivas: as comunicações tempestivas possibilitam que a organização tome as medidas adequadas no tempo correto. Para alcançar esse requisito, é importante que a equipe de auditoria interna apresente todas as comunicações nos prazos estabelecidos durante a fase de planejamento do trabalho. Como a oportunidade pode ser diferente para cada organização, a fim de determinar o que é oportuno, os auditores internos podem fazer pesquisas relativas ao assunto do trabalho em unidades semelhantes à auditada. Além disso, para estimular o atendimento a esse requisito, o responsável pela equipe de auditoria interna pode estabelecer indicadores de desempenho que meçam a pontualidade na apresentação dos resultados.

13.1.1. Qualidade da redação

Para garantir a credibilidade e a qualidade da comunicação, é fortemente recomendável que os resultados apresentados na forma escrita, por meio de relatório de auditoria ou de outro instrumento definido pela UAIG, passem por um processo de revisão pelo coordenador, pelo supervisor do trabalho e por outras instâncias definidas pela UAIG.

Esses revisores devem verificar se o trabalho realizado é consistente com o escopo e os objetivos da auditoria, se os achados, as conclusões e as recomendações estão sustentados pelas evidências e se o padrão definido pela UAIG foi respeitado.

Além desses aspectos, tanto os auditores internos governamentais, quanto os revisores, devem estar atentos à correção gramatical e a outros aspectos linguísticos, como os seguintes:

Coerência e ordenação lógica: pode haver situações em que um texto esteja correto, do ponto de vista gramatical, mas não esteja coerente, o que não é adequado. A coerência consiste na ordenação e na vinculação lógica do texto: as orações secundárias devem estar logicamente vinculadas às principais, sem, portanto, as contradizer. Da mesma forma, o parágrafo posterior deve estar logicamente vinculado ao parágrafo anterior. Para esse fim, é essencial que se utilizem os conectivos (conjunções, pronomes...) adequados. Um texto coerente, portanto, baseia-se na correta interligação entre as ideias.

Tom (Sobriedade): a linguagem do relatório deve ser cuidadosamente escolhida; deve ser comedida, portanto, sem excessos de qualquer natureza. Não se deve, pois, por intermédio das comunicações de resultados, depreciar pessoas ou instituições, nem realizar insinuações e generalizações, ou seja: o tom deve ser construtivo e não de conflito ou oposição.

Inteligibilidade: para garantir que o texto das comunicações de resultados seja inteligível, recomenda-se: uso de frases curtas, sem rodeios; uniformidade do tempo verbal; uso preferencialmente da voz ativa, em lugar da voz passiva; orações preferencialmente na ordem direta (sujeito, verbo e complementos). Além disso, recomenda-se evitar o uso de palavras incomuns ou vocabulário excessivamente técnico.

13.2. TIPOS DE COMUNICADOS

Os resultados dos trabalhos de auditoria deverão ser comunicados na forma de nota técnica, relatório, comunicado ou parecer de auditoria.

13.2.1. Nota Técnica

Documento que contém manifestação sobre assuntos jurídicos ou técnicos da Auditoria acerca de questões pontuais.

É destinado a orientar o dirigente da área auditada, no decorrer do processo de auditoria.

A Nota Técnica deve conter a origem da demanda, a fundamentação e o entendimento da auditoria interna sobre dado assunto.

13.2.2. Relatório

Documento pelo qual se transmite ao gestor responsável pelo órgão auditado, o resultado dos trabalhos de auditoria e as recomendações julgadas relevantes e oportunas, permitindo-lhe manifestar sobre o conteúdo apresentado.

É um instrumento de comunicação das ocorrências detectadas, mediante exposição simples, clara e objetiva que visa contribuir para a tomada de decisão e providências cabíveis. Neste documento deve haver a preocupação constante com a qualidade e segurança das informações nele inseridas.

13.2.3. Comunicado

É destinado a alertar o dirigente da área auditada, no decorrer do processo de auditoria ou não, sobre a possibilidade de ocorrência causadora de fatos que podem trazer prejuízo ao erário, de situação potencialmente irregular ou erros formais e que podem ser sanados de imediato.

13.2.4. Parecer

O parecer é a instrumentação pelo qual o auditor expressa sua opinião, em observância às normas de auditoria, uma vez realizado todo o trabalho de campo devidamente documentado com provas e evidências sobre as demonstrações financeiras.

Os pareceres de auditoria mais usuais são:

- Parecer sem ressalva;
- Parecer com ressalva;
- Parecer adverso;
- Parecer com abstenção de opinião.

O parecer deve trazer orientação aos gestores quanto às orientações e recomendações sobre o objeto auditado.

13.2.4.1. Parecer sem ressalva

O parecer sem ressalva é emitido quando o auditor conclui que não houve qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho.

O parecer sem ressalva é emitido nas seguintes circunstâncias:

a) quando o objeto da auditoria está em conformidade com a legislação vigente;

b) quando os princípios da administração pública foram aplicados com uniformidade e integralidade;

c) exames de auditoria foram executados de acordo com as normas vigentes;

d) quando o objeto da auditoria contém todas as exposições informativas necessárias.

13.2.4.2. Parecer com ressalva

O parecer com ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião.

O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, com a utilização das expressões **"exceto por"**, **"exceto quanto"** ou **"com exceção de"** referindo-se aos efeitos do assunto objetivo da ressalva.

No parecer com ressalva o auditor deve deixar claro o **motivo da ressalva**.

13.2.4.3. Parecer adverso

No parecer adverso, o auditor emite opinião de que o objeto auditado não representa adequadamente a situação, nas datas e períodos indicados, e não estão de acordo com os Princípios Fundamentais da Administração Pública.

O auditor deve emitir parecer adverso quando verificar que o objeto auditado estão incorretos e incompletos, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva.

13.2.4.4. Parecer com abstenção de opinião

O parecer com a abstenção de opinião é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre o objeto auditado, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la.

Como regra, o parecer com abstenção de opinião deve ser emitido em qualquer caso que ocorrer limitação na execução dos trabalhos.

A abstenção de opinião em relação ao objeto auditado não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a decisão do usuário dessas informações.

14. DAS ETAPAS E AÇÕES PARA FINS DE ORGANIZAÇÃO E REGISTRO DAS AUDITORIAS INTERNAS

Para fins de melhor organização e registros das auditorias internas em sistemas/informações, as auditorias deverão estar organizadas no seguinte padrão:

Etapa 1. Planejamento dos trabalhos

Ação 1: Elaboração do Plano de Auditoria

Ação 2: Estudos e levantamentos preliminares

Etapa 2. Execução dos trabalhos

Ação 1: Reunião inicial, solicitação de documentos e informações;

Ação 2: Juntada de informações, entrevistas e visitas in-loco;

Ação 3: Elaboração dos papeis de trabalho;

Etapa 3. Relatório parcial

Ação 1: Elaboração do relatório parcial de auditoria interna;

Ação 2: Reunião de apresentação dos resultados parciais.

Etapa 4. Juntada de novos documentos e esclarecimentos

Ação 1: Juntada dos novos documentos/informações;

Ação 2: Reinstrução.

Etapa 5. Relatório Final

Ação 1: Elaboração do relatório final de auditoria interna;

Ação 2: Reunião de apresentação dos resultados.

Etapa 6. Follow-Up

15. RELATÓRIO ANUAL DE ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA - RAInt

Documento técnico contendo, entre outros assuntos, o relato das atividades de auditoria desenvolvidas durante o ano, com destaque para: quantitativo dos recursos humanos e financeiros utilizados; total das auditorias realizadas; eficácia dos resultados obtidos; pendências existentes, se for o caso, com as justificativas pertinentes; e solicitações ou sugestões necessárias ao melhor desempenho das atividades.

O RAInt observará a seguinte estrutura de informações:

a) Descrição das ações de auditoria interna realizadas no Município;

b) Registro quanto à implementação ou cumprimento, pelas unidades auditadas, ao longo do exercício, de recomendações ou determinações efetuadas;

c) Relato gerencial sobre a gestão de áreas essenciais da unidade, com base nos trabalhos realizados;

d) Fatos relevantes de natureza administrativa ou organizacional com impacto sobre a auditoria interna; e

e) Desenvolvimento institucional e capacitação da auditoria interna.

O RAInt é um documento elaborado e consolidado pelo titular da Controladoria-Geral do Município.

16. IMPACTO NA GESTÃO PÚBLICA

O impacto da auditoria será medido verificando-se o grau da efetiva adoção das providências pelo auditado, podendo a Controladoria-Geral do município identificar esse impacto quando ocorre, por exemplo, melhoria na execução de políticas públicas ou de macroprocessos estabelecidos, decorrentes da implementação de suas recomendações.

17. ANEXOS

17.1. ANEXO I – NOTA DE AUDITORIA

CONTROLADORIA-GERAL

Registro, dd / mm / aaaa

Nota de Auditoria nº XX/XXX

À

Secretaria Municipal de XXXXXXXXXXXXXXX

ATT. Senhor (a) (Nome do dirigente da Unidade Auditada)

No decorrer dos trabalhos de auditoria, foram verificadas falhas/irregularidades cujas medidas de saneamento/mitigatórias devem ser adotadas de maneira efetiva, visto o grau de vulnerabilidade/risco inerente relacionado ao assunto. Portanto, estão relacionados, a seguir [ou em anexo], o (s) registro (s) elaborado (s) pela equipe de auditoria, as providências recomendadas e os prazos estabelecidos para o seu atendimento.

1. Achado (descrição sumária):

Fato:

Causas:

Recomendação:

Prazo para atendimento: ___ /___ /_____.

2. Achado (descrição sumária):

Fato:

Causas:

Recomendação:

Prazo para atendimento: ___ /___ /_____.

Atenciosamente,

A equipe de auditoria estará disponível tanto pessoalmente, como também através de e-mail ou telefone (conforme rodapé), para prestar quaisquer esclarecimentos em relação aos registros apresentados.

Equipe de Auditoria (membros)

DE ACORDO (Controlador)

Registro de recebimento do documento pela Unidade Auditada	
Assinatura do responsável pelo recebimento	Data do recebimento ____/____/____
Nome completo (ou carimbo) do responsável pelo recebimento	

17.2. ANEXO II – ESCALA DE IMPACTOS

Escala de Impacto (eixo y do Risco Inerente)		
Magnitude	**Descrição**	**I**
Muito baixo	Degradação de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, porém causando **impactos mínimos nos objetivos** de prazo, custo, qualidade, escopo, imagem ou relacionados ao atendimento de metas, padrões ou à capacidade de entrega de produtos/ serviços às partes interessadas (internos/externos).	1
Baixo	Degradação de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, causando **impactos pequenos nos objetivos.**	2
Médio	Interrupção de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, causando **impactos significativos nos objetivos, porém recuperáveis.**	5
Alto	Interrupção de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, causando **impactos de reversão muito difícil nos objetivos.**	8
Muito alto	Paralisação de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, causando **impactos irreversíveis/catastróficos nos objetivos.**	10

Fonte: Brasil. Tribunal de Contas da União. Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo, 2017

17.3. ANEXO III – ESCALA DE PROBABILIDADES

Escala de Probabilidade (eixo x do Risco Inerente)		
Magnitude	**Descrição**	**I**
Muito baixo	**Evento improvável de ocorrer**. Excepcionalmente poderá até ocorrer, porém não há elementos ou informações que indiquem essa possibilidade.	1
Baixo	**Evento raro de ocorrer.** O evento poderá ocorrer de forma inesperada, havendo poucos elementos ou informações que indicam essa possibilidade.	2
Médio	**Evento possível de ocorrer.** Há elementos e/ou informações que indicam moderadamente essa possibilidade.	5
Alto	**Evento provável de ocorrer.** É esperado que o evento ocorra, pois os elementos e as informações disponíveis indicam de forma consistente essa possibilidade.	8
Muito alto	**Evento praticamente certo de ocorrer.** Inequivocadamente o evento ocorrerrá, pois os elementos e as informações disponíveis indicam claramente essa possibilidade.	10

Fonte: Brasil. Tribunal de Contas da União. Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo, 2017

17.4. ANEXO IV – MAPA DE RISCOS

A seguir a matriz representa os possíveis resultados da combinação das escalas de probabilidade e impacto

IMPACTO	**Muito alto 10**	10 RM	20 RM	50 RA	80 RE	100 RE
	Alto 8	8 RB	16 RM	40 RA	64 RA	80 RE
	Médio 5	5 RB	10 RM	25 RM	40 RA	50 RA
	Baixo 2	2 RB	4 RB	10 RM	16 RM	20 RM
	Muito baixo 1	1 RB	2 RB	5 RB	8 RB	10 RM
		Muito baixa 1	**Baixa 2**	**Média 5**	**Alta 8**	**Muito alta 10**
		PROBABILIDADE				

Fonte: Gestão de Riscos – Avaliação de Maturidade – TCU, 2018

17.5. ANEXO V – TABELA DE ENQUADRAMENTOS

STATUS	ENQUADRAMENTO	AÇÕES
Atendida	A unidade auditada realizou as ações necessárias para o atendimento da recomendação.	Relatar no Processo Administrativo, e dar ciência ao Controlador-Geral (CGM) e ao Chefe do Executivo.
Em Atendimento	**1.** A unidade auditada procede (em andamento) com as ações necessárias ao atendimento da recomendação; **2.** A unidade auditada realizou parte das ações ao atendimento da recomendação.	Monitorar quanto ao atendimento da recomendação; dar ciência ao Controlador-Geral (CGM) e, se necessário, ao Chefe do Executivo.
Não Atendida	**1.** A unidade auditada manifestou-se contrária à recomendação emitida; **2.** Não adotou a providência corretiva e tampouco justificou a omissão.	**1.** Submeter o assunto para ciência do Controlador-Geral (CGM) e ao Chefe do Executivo. **2.** Retorno à unidade para a devida justificativa pela negativa quanto ao recomendado e, caso seja constatado prejuízo ao erário e/ou a terceiros, encaminhar para adoção das medidas cabíveis junto aos setores competentes.
Sem manifestação	**1.** A unidade auditada não se manifestou sobre a recomendação, embora tenha tomado ciência do relatório de auditoria; **2.** A Controladoria-Geral do município ainda não recebeu a manifestação da unidade auditada (recomendação).	**1.** Reiterar a recomendação à unidade auditada e, em se permanecendo a falta de manifestação, submeter o assunto à ciência do Controlador-Geral (CGM) e ao Chefe do Executivo. **2.** Realizar o monitoramento de acordo com o Plano de Anual de Auditoria Interna.
Prejudicada	A recomendação perdeu o objeto, não sendo possível seu atendimento pela unidade auditada. Ex.: Intempestividade.	**1.** Relatar no respectivo processo administrativo, dando ciência ao Controlador-Geral (CGM) e ao Chefe do Executivo. **2.** Retornar a unidade auditada para a adoção de providências quanto a revisão/melhoria nos procedimentos e fluxo de processos de trabalho.
Em Análise pela CGM	O processo encontra-se Controladoria-Geral do município em análise	Concluída a análise, as recomendações serão enquadradas em um dos "status" anteriores.

17.6. ANEXO VI – TERMO DE NÃO IMPEDIMENTO

TERMO DE NÃO IMPEDIMENTO

Declaro não estar impedido (a) de participar na auditoria / visita in loco na (jurisdicionada) programada para o mês de (XXXXXX).

Registro, (dia) de (mês) de (ano)

_____

(Nome do Auditor) – (Matrícula)

Causas de impedimento

1. vínculo conjugal ou de parentesco consanguíneo em linha reta, sem limites de grau, em linha colateral até o 3º grau e por afinidade até o 2º grau, com administradores, gestores, membros de conselho, assessores, consultores, procuradores, diretores ou com servidores que tenham gerência na administração ou sejam responsáveis pela contabilidade, finanças ou demais áreas de decisão;

2. relação de trabalho como servidor estatutário, contratado, empregado, administrador, diretor, membro de conselhos (diretores, administrativos, fiscais), comissionado, função temporária, consultor ou colaborador assalariado, ainda que esta relação seja indireta, nos cinco últimos anos ou quaisquer outras atividades de gestão em entidades sob sua jurisdição ou que possam comprometer sua independência;

3. interesse financeiro ou operacional direto, imediato ou mediato, ou substancial interesse financeiro ou operacional indireto, compreendida a intermediação de negócios de qualquer tipo e a realização de empreendimentos conjuntos, inclusive gestão de coisa pública;

4. litígio contra a entidade e/ou órgão auditado;

5. quando estiver presente conflito de interesses;

6. participar de fiscalização ou de instrução de processo de interesse próprio, de cônjuge, de parente consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau, de pessoa com quem mantenha ou manteve laço afetivo, ou inimigo, ou que envolva órgão ou entidade com a qual tenha mantido vínculo profissional nos últimos dois anos, neste último caso, incluindo a atuação consultiva, ou ainda atuar em processo em que tenha funcionado como advogado, perito ou servidor do sistema de controle interno.

17.7. ANEXO VII – MODELO DE OFÍCIO DE COMUNICAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO PARA AUDITORIAS DE CONFORMIDADE E FINANCEIRA – SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA

Ofício nº XX/20XX - CGM **Em (dia) de (mês) de (ano)**

Senhor (descrever o cargo)

Em cumprimento ao Plano Anual de Auditoria Interna (PAInt) nº XX para o exercício de XXXX, esta CGM – Controladoria-Geral do Município está iniciando trabalho de fiscalização que será conduzido pelo (s) funcionário (s) abaixo relacionado (s).

Servidor	Cargo	Matrícula
Nome		
Nome		

A data prevista para que a equipe apresente-se nessa Unidade é XX/XX/XXXX. Desse modo, solicito que, oportunamente, ao serem detalhados, sejam disponibilizados os documentos ou informações necessários à fiscalização.

Solicito ainda, a gentileza de providenciar ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe, bem como a designação de uma pessoa qualificada para servir de contato e prestar esclarecimentos.

Agradeço, antecipadamente, a colaboração prestada.

Cordialmente,

_____

(nome)
Controladoria-Geral de Município

Ilustríssimo Senhor
(nome)
(cargo)
(órgão/jurisdicionado

17.8. ANEXO VIII – MODELO DE OFÍCIO DE COMUNICAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO PARA AUDITORIA OPERACIONAL – SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA

Ofício nº XX/20XX - CGM **Em (dia) de (mês) de (ano)**

Senhor (descrever o cargo)

Em cumprimento ao Plano Anual de Auditoria Interna (PAInt) nº XX para o exercício de XXXX, esta CGM – Controladoria-Geral do Município está iniciando os estudos relativos a auditoria operacional que será conduzido pelo (s) funcionário (s) abaixo relacionado (s).

Servidor	Cargo	Matrícula
Nome		
Nome		

Desse modo, objetivando consubstanciar a elaboração da Matriz de Planejamento, solicito que, oportunamente, ao serem detalhados, sejam disponibilizados os documentos ou informações necessários à fiscalização.

Solicito ainda, a gentileza de providenciar ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe, bem como a designação de uma pessoa qualificada para servir de contato e prestar esclarecimentos.

Agradeço, antecipadamente, a colaboração prestada.

Cordialmente,

_____

(nome)
Controladoria-Geral de Município

Ilustríssimo Senhor
(nome)
(cargo)
(órgão/jurisdicionado

17.9. ANEXO IX – MODELO DE OFÍCIO DE COMUNICAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO PARA VISITAS TÉCNICAS – SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA

Ofício nº XX/20XX - CGM **Em (dia) de (mês) de (ano)**

Senhor (descrever o cargo)

Em cumprimento ao Plano Anual de Auditoria Interna (PAInt) para o exercício de XXXX, esta CGM – Controladoria-Geral do Município está iniciando a Visita Técnica nessa entidade, visando (descrever o objetivo da fiscalização). Os trabalhos serão conduzidos pelo (s) funcionário (s) abaixo relacionado (s).

Servidor	Cargo	Matrícula
Nome		
Nome		

A data prevista para que a equipe apresente-se nessa Unidade é XX/XX/XXXX. Desse modo, solicito que, oportunamente, ao serem detalhados, sejam disponibilizados os documentos ou informações necessários à fiscalização.

Solicito ainda, a gentileza de providenciar ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe, bem como a designação de uma pessoa qualificada para servir de contato e prestar esclarecimentos.

Agradeço, antecipadamente, a colaboração prestada.

Cordialmente,

_____

(nome)
Controladoria-Geral do Município

Ilustríssimo Senhor
(nome)
(cargo)
(órgão/jurisdicionado

17.10. ANEXO X - MODELO DE OFÍCIO DE COMUNICAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO PARA VISITAS TÉCNICAS ÁS ESCOLAS

Ofício nº XX/20XX - CGM **Em (dia) de (mês) de (ano)**

Em cumprimento ao Plano Anual de Auditoria Interna (PAInt) para o exercício de XXXX, esta CGM – Controladoria-Geral do Município está iniciando a execução do Programa de Visitas às Escolas da Rede Municipal de Ensino. Assim sendo, encaminho em anexo à relação de servidores designados para compor a equipe, solicitando sua divulgação às Unidades Escolares do município.

Oportuno assinalar que as visitas ocorrerão no período de fevereiro a dezembro do ano em curso, em horário de atividade escolar, independente de prévio agendamento, e que não serão confeccionados ofícios individuais de apresentação a cada Unidade de Ensino. Cabe informar sobre a possibilidade de realização de visitas por esta CGM em qualquer Unidade Escolar, incluindo visitas aos espaços físicos, realização de entrevistas com as direções, grupos de alunos e realização de pesquisa junto aos professores.

Agradeço, antecipadamente, a colaboração prestada.
Cordialmente,

_____

(nome)
Controladoria-Geral do Município

Ilustríssimo Senhor
(nome)
(cargo)
(órgão/jurisdicionado)

17.11. ANEXO XI - MODELO DE REQUERIMENTO DE DOCUMENTOS, PROCESSOS, INFORMAÇÕES – SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA

Requerimento nº XX/20XX - CGM **Data: _____/_____/_____**

Da: CGM – Controladoria-Geral do Município
Para: Sr.(a) (descrever o cargo)

Com base nos termos da Lei n.º 1.368/2013, alterada pela Lei nº 1.718/2018 solicitamos providências junto ao setor competente, para que sejam disponibilizados a esta equipe de auditoria os documentos, processos e/ou informações a seguir especificados:

a) Documento ou informação 1...;
b) Documento ou informação 2...;
c) Documento ou informação 3...;
d) Documento ou informação ....;

Em observância aos prazos estabelecidos pela CGM para realização de auditorias/visitas técnicas, requeremos que a documentação/informações acima referida(s) seja entregue à equipe técnica em impreterivelmente até __/__/__.

De acordo,

_____

(nome)
Controladoria-Geral do Município

Declaro ter recebido o original em __/__/20XX às __:__hs

_____

Assinatura e carimbo

Senhor (nome)
(cargo)
(órgão/jurisdicionado)
(xx) – número de ordem da auditoria/visita no calendário anual
(yy) - número de ordem da presente solicitação

17.12. ANEXO XII - MODELO DE MEMORANDO ENCAMINHANDO A MATRIZ DE ACHADOS AO GESTOR

Memorando nº (ano)/(xx)-(yy) Data: __/__/____

Da: Equipe de auditoria – XX IGE/SGCE
Para: Sr.(a) (descrever o cargo)

Em continuidade à auditoria em curso, segue, em anexo, a matriz de achados que consubstancia as constatações observadas durante os trabalhos em campo, para ciência de V. Sª e manifestação, caso julgue oportuno.

Informo que caso opte por se manifestar, a comunicação deverá ser entregue a esta CGM – Controladoria-Geral do Município, impreterivelmente até a data de XX/XX/XXXX, tendo em vista o término do prazo para a elaboração do presente relatório de auditoria. As informações apresentadas serão analisadas e incorporadas ao mesmo.

Ressalte-se que a matriz ora encaminhada possui caráter provisório.

Cordialmente,

_____

(nome)
Controladoria-Geral do Município

Declaro ter recebido o original em __/__/20XX às __:__hs

_____

Assinatura e carimbo

Senhor (nome)
(cargo)
(órgão/jurisdicionado)

18. GLOSSÁRIO

***Accountability*:** obrigação dos agentes e das organizações que gerenciam recursos públicos de assumir integralmente as responsabilidades por suas decisões e pela prestação de contas de sua atuação de forma voluntária, inclusive sobre as consequências de seus atos e omissões.

Adicionar valor (Agregar valor): a atividade de auditoria interna agrega valor à organização (e às suas partes interessadas) quando proporciona avaliação objetiva e relevante e contribui para a eficácia e eficiência dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles.

Alta administração: a alta administração representa o mais alto nível estratégico e decisório de um órgão ou entidade. Na Administração Pública Municipal Direta, a alta administração é, em regra, Pelo Prefeito Municipal e pelos Secretários Municipais; na Administração Indireta, são comuns as figuras dos Presidentes, Diretores-Presidentes e colegiados de Diretores. Todavia, para os efeitos deste Manual, deve ser considerado como alta administração todo e qualquer responsável por tomar decisões de nível estratégico, independentemente da natureza da Unidade e das nomenclaturas utilizadas. São, portanto, as instâncias responsáveis pela governança, pelo gerenciamento de riscos e pelos controles internos da gestão, a quem a auditoria interna deve se reportar, por serem capazes de desenvolver uma visão de riscos de forma consolidada e definir o apetite a risco da organização, implementar as melhorias de gestão necessárias ao tratamento de riscos e dar efetividade às recomendações.

Apetite a Risco: nível de risco que uma organização está disposta a aceitar.

Apuração: compreende a realização de trabalhos destinados à averiguação de atos ou fatos inquinados como ilegais ou irregulares na utilização de recursos públicos municipais, que podem decorrer de fraude ou erro.

Auditor interno governamental: servidor ou empregado público, que exerce atividades de auditoria interna governamental.

Benchmarking: técnica voltada para a identificação e implementação de boas práticas de gestão. Seu propósito é determinar, mediante comparações de desempenho e de boas práticas, se é possível aperfeiçoar o trabalho desenvolvido em uma organização. O

benchmarking pode ajudar na identificação de oportunidades de melhorar a eficiência e proporcionar economia.

Ceticismo profissional: postura que inclui uma mente questionadora e alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria.

Conflito de interesse: situação na qual o auditor interno governamental tem interesse profissional ou pessoal conflitante com o desempenho da auditoria, comprometendo sua objetividade. O conflito pode surgir antes ou durante o trabalho de auditoria e criar uma aparência de impropriedade que pode abalar a confiança no auditor, na Unidade Auditada ou na atividade de auditoria interna.

Conselho: estrutura colegiada com poder decisório encarregada de gerir, em nível estratégico, as atividades e a administração de um órgão ou entidade da Administração Pública Municipal, não se confundindo com conselhos e comissões de caráter opinativo.

Controles internos da gestão: processo que envolve um conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela alta administração, pelos gestores e pelo corpo de servidores e empregados dos órgãos e entidades da Administração Pública Municipal, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados: a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; b) cumprimento das obrigações de *accountability*; c) cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis; e d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos. O estabelecimento de controles internos no âmbito da gestão pública visa a essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica. Nesse Manual, pode também ser denominado apenas controle ou controle interno.

Controles internos chave: todas as medidas relevantes tomadas pela organização para evitar a ocorrência de um risco associado a um objetivo fundamental para a organização, ou seja, todas as medidas adotadas para mitigar a ocorrência de riscos e aumentar a probabilidade de atingir os principais objetivos estabelecidos.

Distorção relevante: distorções, incluindo omissões, são consideradas relevantes se, individualmente ou em conjunto, puderem razoavelmente influenciar as decisões relevantes dos usuários previstos tomadas com base na informação do objeto.

Eficácia: grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados. O conceito de eficácia diz respeito à capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações.

Eficiência: relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade. Essa dimensão refere-se ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos. Pode ser examinada sob duas perspectivas: minimização do custo total ou dos meios necessários para obter a mesma quantidade e qualidade de produto; ou otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado.

Erro: ato não-voluntário, não-intencional, resultante de omissão, desconhecimento, imperícia, imprudência, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de documentos, registros ou demonstrações. Existe apenas culpa, pois não há intenção de causar dano.

Fraude: quaisquer atos ilegais caracterizados por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança. As fraudes são perpetradas por partes e organizações, a fim de se obter dinheiro, propriedade ou serviços; para evitar pagamento ou perda de serviços; ou para garantir vantagem pessoal ou em negócios.

Gerenciamento de riscos: processo para identificar, analisar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, para fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização.

Gestores: servidores ou empregados públicos, ocupantes de cargo efetivo ou em comissão, que compõem o quadro funcional dos órgãos e entidades da Administração Pública Municipal, responsáveis pela coordenação e pela condução dos processos e atividades da unidade, incluídos os processos de gerenciamento de riscos e controles.

Governança: combinação de processos e estruturas implantadas pela alta administração, para informar, dirigir, administrar e monitorar as atividades da organização, com o intuito

de alcançar os seus objetivos. A governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

Ilegalidade: é o ato ou fato contrário ao ordenamento jurídico, incluídos as leis e outros atos normativos, bem como os princípios jurídicos.

Impropriedade: são falhas de natureza formal de que não resulte dano ao erário e outras que têm o potencial para conduzir à inobservância aos princípios de administração pública ou à infração de normas legais e regulamentares, tais como deficiências nos controles internos da gestão, violações de cláusulas, abuso, imprudência, imperícia.

Independência: é a imunidade quanto às condições que ameaçam a capacidade da atividade de auditoria interna de conduzir suas responsabilidades de maneira imparcial.

Indicadores de desempenho: trata-se de um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas.

Irregularidade: é a prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico, desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, tais como fraudes, atos ilegais, omissão no dever de prestar contas, violações aos princípios de administração pública.

Julgamento profissional: é a aplicação do treinamento, conhecimento e experiência relevantes, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, contábeis e éticas, na tomada de decisões informadas a respeito dos cursos de ação apropriados nas circunstâncias do trabalho de auditoria.

Materialidade: constitui critério utilizado na seleção de objetos de auditoria, e refere-se ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados em determinada unidade administrativa, função, macroprocesso, ação de governo, política, etc.

Objetividade: constitui princípio fundamental para a prática da atividade de auditoria interna governamental. Refere-se à atitude mental imparcial que permite aos auditores internos executarem os trabalhos de auditoria de maneira a terem uma confiança no resultado de seu trabalho e que não seja feito nenhum comprometimento da qualidade.

Requer que os auditores internos não subordinem a outras pessoas o seu julgamento em assuntos de auditoria, que mantenham uma atitude de imparcialidade, que possuam honestidade intelectual e que estejam livres de conflitos de interesse.

Objeto de auditoria: unidade, função, processo, sistema ou similar, sob a responsabilidade de uma Unidade Auditada, sobre a qual pode ser realizada atividades avaliação ou consultoria.

Política de gestão de riscos: declaração das intenções e das diretrizes gerais de uma organização relacionadas à gestão de riscos.

Probabilidade: trata-se da possibilidade de que um dado evento possa ocorrer. Pode ser expressa utilizando-se de termos qualitativos (frequente, comum, possível, incomum, raro) ou quantitativos, como percentual de probabilidade ou frequência.

Proficiência: capacidade dos auditores internos governamentais de realizar os trabalhos para os quais foram designados. Os auditores devem possuir e manter o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais.

Questões de auditoria: consistem nos objetivos do trabalho descritos em forma de perguntas. São necessárias para direcionar os trabalhos para os resultados que se pretende atingir.

Risco: possibilidade de ocorrer um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos da Unidade Auditada. Em geral, o risco é medido em termos de impacto e de probabilidade.

Risco de auditoria: consiste na possibilidade de que a informação ou atividade sujeita a exame contenha erros significativos ou irregularidades e não sejam detectadas na execução da auditoria. Deste modo, é a possibilidade de emitir um relatório de auditoria incorreto por não ter detectado esses erros ou irregularidades significativas que modificariam a opinião expressa no relatório.

Risco de controle: risco de que um erro ou classificação indevida materiais que possam constar de uma afirmação não sejam evitados ou detectados tempestivamente pelos controles internos da entidade.

Risco inerente: risco a que uma organização está exposta sem considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto.

Risco residual: risco a que uma organização está exposta após a implementação de ações gerenciais para o tratamento do risco.

Segregação de funções: consiste na separação de funções de tal forma que estejam segregadas entre pessoas diferentes, a fim de reduzir o risco de erros ou de ações inadequadas ou fraudulentas. Geralmente implica dividir as responsabilidades de registro, autorização e aprovação de transações, bem como de manuseio dos ativos relacionados.

Serviços de avaliação: atividade de auditoria interna governamental que consiste no exame objetivo da evidência, com o propósito de fornecer ao órgão ou entidade da Administração Pública Municipal uma avaliação tecnicamente autônoma e objetiva sobre o escopo da auditoria.

Serviços de consultoria: atividade de auditoria interna governamental que consiste em assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados, prestados em decorrência de solicitação específica do órgão ou entidade da Administração Pública Municipal, cuja natureza e escopo são acordados previamente e que se destinam a adicionar valor e a aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e a implementação de controles internos na organização, sem que o auditor interno governamental assuma qualquer responsabilidade que seja da administração da Unidade Auditada.

Supervisão técnica (no âmbito do SCI - Sistema de Controle Interno): atividade exercida pelo Órgão Central do SCI, em suas respectivas áreas de jurisdição. Desdobra-se por meio da normatização, da orientação, da capacitação e da avaliação do desempenho das unidades que compõe o SCI, com a finalidade de harmonizar a atuação, promover a aderência a padrões técnicos de referência nacional e internacional e buscar a garantia da qualidade dos trabalhos realizados. A supervisão técnica não implica em subordinação hierárquica.

Órgão Central do SCI – Sistema de Controle Interno: Atividade desempenhada pela Controladoria-Geral do Município.

Unidade Auditada: órgão ou entidade da Administração Pública Municipal que tem a responsabilidade de contribuir com a gestão, por meio de atividades de avaliação e de consultoria. Para os fins deste Manual, o termo Unidade Auditada, no contexto dos trabalhos

de avaliação e consultoria, também pode ser compreendido como macroprocesso, processo, unidade gestora ou objeto sobre o qual incida um trabalho de auditoria.

Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG): unidade responsável pela prestação de serviços independentes e objetivos de avaliação e de consultoria, desenvolvidos para adicionar valor e melhorar as operações da organização e que reúna as prerrogativas de gerenciamento e de operacionalização da atividade de auditoria interna governamental no âmbito de um órgão ou entidade da Administração Pública Municipal. Consideram-se UAIG as unidades integrantes do SCI.

Universo de auditoria: conjunto de objetos de auditoria passíveis de ser priorizados pela UAIG para a elaboração do Plano de Auditoria Interna.

19 . FONTES BIBLIOGRÁFICAS

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. SECRETARIA GERAL DA PRESIDÊNCIA. INSTITUTO SERZEDELLO CÔRREA. AUDITORIA GOVERNAMENTAL. BRASÍLIA. 2011.

PREFEITURA DE CAMPINAS. MANUAL DE AUDITORIA INTERNA (MAI). 2014.

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO. MANUAL DE ORIENTAÇÕES TÉCNICAS DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DO PODER EXECUTIVO FEDERAL. BRASÍLIA. 2017.

SECRETARIA DE GESTÃO E CONTROLE. MANUAL DE AUDITORIA INTERNA. 1ª EDIÇÃO. NAVEGANTES. SANTA CATARINA. 2018.

MANUAL DE AUDITORIA INTERNA DO PODER EXECUTIVO MUNICIPAL. PREFEITURA MUNICIPAL DE CAMAÇARI. CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO. COORDENAÇÃO CENTRAL DE AUDITORIA. CAMAÇARI. BAHIA. 2017. 1ª EDIÇÃO.