

SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DO PIAUÍ
SUPERINTENDÊNCIA DA CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO (SUPCGE)

MANUAL DE ORIENTAÇÕES TÉCNICAS DA ATIVIDADE DE
AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DO PODER EXECUTIVO
DO ESTADO DO PIAUÍ

Teresina
2025

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 01 Síntese dos Serviços de Avaliação

FIGURA 02 Etapas dos Serviços de Avaliação

FIGURA 03 Etapas do planejamento dos trabalhos de auditoria interna

FIGURA 04 Fases do planejamento de auditoria interna

FIGURA 05 Etapas do planejamento dos trabalhos de auditoria interna

FIGURA 06 Inter-relação entre o Risco de Auditoria e os Riscos Inerente, de Controle e de Detecção

FIGURA 07 População x Amostragem

FIGURA 08 Tabela Philips

FIGURA 09 Características inerentes ao Auditor

LISTA DE TABELAS

TABELA 01 Aspectos distintos entre Avaliação e Consultoria

TABELA 02 Relação entre a Maturidade da Gestão de Riscos e o Planejamento da Auditoria

TABELA 03 Conteúdo mínimo do Plano de Auditoria Interna

TABELA 04 Possíveis causas dos riscos CAUSA = FONTES + VULNERABILIDADES

TABELA 05 Classificação dos procedimentos de auditoria

TABELA 06 Comunicação com a unidade auditada (planejamento/execução)

TABELA 07 Componentes das constatações de auditoria

TABELA 08 Classes de Benefícios Financeiros e Não Financeiros

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CAE Chefe Executivo de Auditoria

CGFR Comissão de Gestão Financeira e Gestão por Resultados

CGU Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União

COSO ERM Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada

EAI Estatuto de Auditoria Interna do Poder Executivo do Estado do Piauí

IN Instrução Normativa

IPPF Estrutura Internacional de Práticas Profissionais

MRC Matriz de Riscos e Controle

NA Nota de Auditoria

NBC TA Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica

NBC PA Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais do Auditor Independente

NGAI Normas Globais de Auditoria Interna

PAI Plano de Auditoria Interna

PGMQ Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade

PNA Plano de Negócios de Auditoria

PT Programa de Trabalho

QACI Questionário de Avaliação de Controles Internos

SA Solicitação de Auditoria

SUPCGE Superintendência da Controladoria-Geral do Estado

SEFAZ Secretaria de Fazenda do Estado do Piauí

TAAC Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador

TABC Técnicas de Auditoria Baseadas em Tecnologia

TI Tecnologia da Informação

UA Unidade Auditada

Sumário

INTRODUÇÃO

1 AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	11
1.1 AVALIAÇÃO	13
1.1.1 Tipos de serviço de avaliação	14
1.1.2 Aprimoramento da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos da gestão	15
1.1.3 Etapas da Avaliação	16
1.1.3.1 Planejamento	17
1.1.3.2 Execução	18
1.1.3.3 Comunicação dos resultados	19
1.1.3.4 Monitoramento	19
1.2 CONSULTORIA	19
1.2.1 Tipos de Consultoria	21
1.2.1.1 Consultoria de Assessoramento	21
1.2.1.2 Consultoria de Treinamento	23
1.2.1.3 Consultoria de Facilitação	23
1.2.1.4 Consultoria de Orientação	24
1.2.2 Inclusão dos serviços de consultoria no plano de auditoria interna	24
1.2.3 Etapas da consultoria	25
1.2.3.1 Planejamento	26
1.2.3.2 Execução	27
1.2.3.3 Comunicação dos resultados	27
1.2.3.4 Monitoramento	28
1.2.4 CONSULTORIA E AVALIAÇÃO: SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS	28
2 GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA	31
2.1 ATRIBUIÇÕES DO RESPONSÁVEL PELA SUPCGE	31
2.1.1 Atribuições relativas à gestão de recursos	32
2.2 ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES DA AUDITORIA	33
2.2.1 Supervisor do trabalho	34
2.2.2 Coordenador de equipe	35
2.2.3 Auditores Governamentais	36
2.3 PARTICIPAÇÃO DE PROFISSIONAIS EXTERNOS À SUPCGE	37
2.3.1 Trabalhos compartilhados	38
2.3.2 Colaboração de especialistas externos à SUPCGE	40

2.4 GERENCIAMENTO DE SITUAÇÕES QUE PODEM AFETAR A OBJETIVIDADE	42
2.4.1 Situações comuns de ameaça à objetividade	43
2.4.2 Medidas que podem reduzir as ameaças à objetividade.....	45
2.5 GESTÃO E MELHORIA DA QUALIDADE	45
2.5.1 Avaliações.....	46
2.5.1.1 Avaliações internas.....	47
2.5.1.1.1 Monitoramentos contínuo	47
2.5.1.1.2 Avaliações periódicas.....	48
2.5.1.2 Avaliações externas	49
2.5.2 Estabelecimento dos critérios de avaliação.....	51
2.5.3 Comunicação dos resultados.....	51
2.5.4 Declarações de conformidade	52
3. PLANEJAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	53
3.1 PLANO DE NEGÓCIOS DE AUDITORIA	54
3.2 PLANO DE AUDITORIA INTERNA BASEADO EM RISCOS	55
3.2.1 Entendimento da unidade auditada	57
3.2.2 Definição do universo de auditoria.....	58
3.2.3 Avaliação da maturidade da gestão de riscos.....	59
3.2.4 Seleção dos trabalhos de auditoria com base em riscos	61
3.2.4.1 Seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela Unidade Auditada	61
3.2.4.1.1 Vinculação dos riscos aos objetos de auditoria	61
3.2.4.1.2 Seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela SUPCGE.....	62
3.2.4.2.1 Identificação dos riscos.....	63
3.2.4.2.2 Avaliação dos riscos	63
3.2.4.3 Seleção dos trabalhos com base em fatores de risco	64
3.2.4.3.1 Definição dos fatores de risco	64
3.2.5 Conteúdo do plano de auditoria interna	66
3.2.5.1 Relação dos trabalhos de auditoria ou outros de realização obrigatória.....	67
3.2.5.2 Relação dos trabalhos de auditoria selecionados em função do rodízio de ênfase	67
3.2.5.3 Relação dos trabalhos de auditoria selecionados com base na avaliação de riscos	68
3.2.5.4 Capacitação dos Auditores Governamentais	69
3.2.5.5 Monitoramento de recomendações não implementadas	69
3.2.5.6 Indicação de como serão tratadas demandas extraordinárias recebidas pela SUPCGE.....	69
3.2.5.7 Atividades relacionadas à elaboração do Plano de Auditoria Interna do exercício subsequente.....	70

3.2.5.8 Atividades destinadas à avaliação do Plano de Auditoria Interna do exercício em curso	70
3.2.5.9 Exposição, sempre que possível, das premissas, restrições e riscos associados à execução do Plano de Auditoria Interna	71
3.2.6 Periodicidade do plano de auditoria interna	71
3.2.7 Recursos	71
3.2.8 Comunicação e aprovação do plano de auditoria interna	72
3.2.9 Alteração do plano de auditoria interna.....	73
3.3 FORMALIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA	74
3.4 PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS INDIVIDUAIS DE AUDITORIA	74
3.4.1 Análise preliminar do objeto de auditoria	76
3.4.1.1 Mapeamento/validação do objeto selecionado	78
3.4.1.1.1 Validação com o gestor	79
3.4.1.1.2 Documentação do entendimento.....	79
3.4.2 Objetivos e escopo do trabalho de auditoria.....	79
3.4.2.1 Avaliação de riscos e de controles	81
3.4.2.1.1 Identificação de riscos inerentes	81
3.4.2.1.2 Avaliação dos riscos inerentes	83
3.4.2.1.3 Identificação e avaliação preliminar dos controles internos.....	83
3.4.2.2 Definição dos objetivos e do escopo do trabalho de auditoria.....	86
3.4.3 Elaboração do programa de trabalho	87
3.4.4 Procedimentos de auditoria	88
3.4.4.1 Extensão e profundidade.....	89
3.4.4.2 Época	89
3.4.4.3 Natureza	89
3.4.4.4 Testes de Controle.....	90
3.4.4.5 Procedimentos substantivos	91
3.4.4.6 Técnicas de Auditoria	92
3.4.4.6.1 Inspeção	92
3.4.4.6.2 Observação.....	93
3.4.4.6.3 Análise Documental.....	94
3.4.4.6.4 Confirmação externa (Circularização).....	94
3.4.4.6.5 Indagação	95
3.4.4.6.6 Recálculo	97
3.4.4.6.7 Procedimentos analíticos.....	97
3.4.4.6.8 Reexecução.....	99

3.4.4.6.9 Rastreamento e Vouching	99
3.4.4.6.10 Benchmarking.....	100
3.4.4.6.11 Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador	100
3.4.4.7 Amostragem	102
3.4.4.7.1 Tabela Philips.....	105
3.4.4.7.2 Amostragem Aleatória Sistemática.....	107
3.4.5 Alocação da equipe de auditoria	108
3.4.6 Comunicação com a unidade auditada durante a fase de planejamento	108
3.4.6.1 Documento de formalização dos trabalhos	109
3.4.6.2 Documento de apresentação dos critérios de auditoria.....	111
4 EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA	113
4.1 COMUNICAÇÃO COM A UNIDADE AUDITADA DURANTE A FASE DE EXECUÇÃO	113
4.1.1 Solicitação de auditoria	114
4.1.2 Nota de auditoria	116
4.1.3 Reunião para apresentação das constatações e discussão das possíveis soluções	116
4.2 COLETA E ANÁLISE DE DADOS	117
4.3 EVIDÊNCIAS	118
4.3.1 Atributos das evidências.....	120
4.3.2 Natureza das evidências	121
4.3.3 Fontes de informação.....	123
4.3.4 Grau de persuasão das evidências.....	123
4.4 CONSTATAÇÕES DE AUDITORIA (OU OBSERVAÇÕES).....	124
4.4.1 Requisitos básicos	125
4.4.2 Componentes	125
4.4.3 Documento auxiliar para a estruturação das constatações	127
4.5 MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE AUDITADA (OU RESPOSTAS DA UNIDADE AUDITADA)	128
4.6 RECOMENDAÇÕES.....	129
4.6.1 Características desejáveis das recomendações	130
4.7 PAPÉIS DE TRABALHO	131
4.7.1 Elaboração dos papéis de trabalho.....	132
4.7.2 Atributos.....	133
4.7.3 Classificação	134
4.7.4 Estrutura, organização e armazenamento dos papéis de trabalho	135
4.7.4.1 Estrutura.....	135
4.7.4.2 Organização e armazenamento	137

4.7.5 Política de acesso aos papéis de trabalho	139
4.7.6 Retenção dos papéis de trabalho	140
5 COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS	141
5.1 PLANEJAMENTO DA COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS.....	141
5.2 QUALIDADE DAS COMUNICAÇÕES	142
5.3 QUALIDADE DA REDAÇÃO	144
5.4 FORMAS DE COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS	145
5.5 RELATÓRIO DE AUDITORIA	145
5.5.1 Relatório Preliminar de Auditoria de Avaliação	145
5.5.2 Relatório Final de Auditoria de Avaliação	146
5.5.3 Formas de relatório	147
5.5.4 Componentes do relatório	148
5.6 ENCAMINHAMENTO DAS COMUNICAÇÕES AOS DESTINATÁRIOS	152
5.7 DIVULGAÇÃO DOS RESULTADOS	153
6 MONITORAMENTO.....	154
6.1 O PROCESSO DE MONITORAMENTO	155
6.2 FORMAS E CRITÉRIOS DE MONITORAMENTO	155
6.2.1 Monitoramento de implementação de recomendações oriundas de trabalhos de consultoria	156
6.2.2 Situação das recomendações	157
6.3 MONITORAMENTO DE IMPLEMENTAÇÃO DE RECOMENDAÇÕES REITERADAMENTE NÃO ATENDIDAS.....	158
6.4 COMUNICAÇÃO DA SITUAÇÃO DA IMPLEMENTAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES.....	158
6.5 QUANTIFICAÇÃO E REGISTRO DOS BENEFÍCIOS	159
6.5.1 Impacto positivo ocorrido na gestão pública.....	160
6.5.2 Nexo causal entre a atuação da supcge e o impacto causado pelas recomendações	160
6.5.3 PERÍODO EM QUE O BENEFÍCIO OCORREU	161
6.5.4 Forma de cálculo dos benefícios financeiros	162
6.5.5 Classificação dos benefícios.....	162
6.5.6 Validação	164

REFERÊNCIAS

GLOSSÁRIO

APÊNDICE A - MODELO DE PLANO DE AUDITORIA INTERNA

APÊNDICE B - MODELO DE ORDEM DE AUDITORIA INTERNA

APÊNDICE C - MODELO DE OFÍCIO DE FORMALIZAÇÃO DOS TRABALHOS

APÊNDICE D - MODELO DE ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO

APÊNDICE E - MODELO DE MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES

APÊNDICE F - MODELO DE MATRIZ DE PLANEJAMENTO

APÊNDICE G - MODELO DE OFÍCIO DE APRESENTAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE AUDITORIA

APÊNDICE H - MODELO DE SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA

APÊNDICE I - MODELO DE NOTA DE AUDITORIA

APÊNDICE J - MODELO DE MATRIZ DE CONSTATAÇÕES

APÊNDICE K - MODELO DE RELATÓRIO PRELIMINAR DE AUDITORIA DE AVALIAÇÃO

APÊNDICE L - MODELO DE OFÍCIO DE ENCAMINHAMENTO DE RELATÓRIO PRELIMINAR

APÊNDICE M - MODELO DE RELATÓRIO FINAL DE AUDITORIA DE AVALIAÇÃO

APÊNDICE N - MODELO DE SOLICITAÇÃO DE CONSULTORIA EM AUDITORIA

APÊNDICE O - MODELO DE ANÁLISE DA SOLICITAÇÃO DE CONSULTORIA

APÊNDICE P - MODELO DE TERMO DE COMPROMISSO (SEM O PROGRAMA DE CONSULTORIA)

APÊNDICE Q - MODELO DE PROGRAMA DE CONSULTORIA SINTÉTICO

APÊNDICE R - MODELO DE NOTA DE CONSULTORIA

APÊNDICE S - MODELO DE RELATORIO DE CONSULTORIA

ANEXO A – ESCALA DE IMPACTO

ANEXO B – ESCALA DE PROBABILIDADE

ANEXO C – MAPA DE RISCOS

INTRODUÇÃO

Ao longo dos anos a globalização e o uso intensivo das tecnologias geraram mudanças significativas no ambiente de negócios públicos e privados ao redor do mundo. Dessa forma, cada vez mais cresce a demanda da sociedade pela prestação eficiente de serviços públicos, além de mais transparência e responsabilidade na aplicação dos recursos pela Administração Pública.

Nesse cenário, surgem também novas demandas, desafios e oportunidades para a Auditoria Interna Governamental, focadas em contribuir para o alcance dos objetivos dos órgãos e entidades do qual fazem parte com atuação nas áreas de governança, de gerenciamento de risco e de controles internos da gestão.

Nessa perspectiva, o Banco Mundial em parceria com o Conselho Nacional de Controle Interno - CONACI, associação de direito privado sem fins lucrativos que congrega os Órgãos de Controle Interno dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios-Sede das capitais e da União, vem apoiando mudanças na atuação das auditorias internas governamentais dos entes federados para adoção das normas internacionais de auditoria interna, visando a uniformização de procedimentos e práticas da função auditoria interna no Brasil.

O *The Institute of Internal Auditors* (IIA) é a instituição responsável por direcionar internacionalmente as ações de auditoria interna. De acordo com o IIA, a auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de risco, controle e governança.

Nesse sentido, em 2009, foi desenvolvido pelo IIA, com apoio do Banco Mundial, o *Model Capability Model for Public Sector* (IA-CM), traduzido para o português Modelo de Capacidade da Auditoria Interna, com vistas a possibilitar, em qualquer organização, a identificação dos elementos necessários para uma auditoria interna efetiva no setor público. Atualizado em 2017, o modelo IA-CM é composto de 41 macroprocessos-chaves, conhecidos também como KPAs (Key process áreas), relativos aos processos de Auditoria Interna, formados por atividades essenciais que devem ser desempenhadas e sustentadas para que a Auditoria Interna alcance os objetivos pretendidos.

O referido modelo tem por objetivo fortalecer a função de Auditoria Interna, por meio da adoção de práticas e normas internacionais, de forma que essa possa exercer seu

propósito de aumentar e proteger o valor das organizações, aprimorando os processos para a melhoria da qualidade dos serviços e produtos que são entregues à Sociedade.

No âmbito do Poder Executivo do Estado do Piauí, a Lei Estadual nº 7.884, de 08 de dezembro de 2022 (Lei Organização Administrativa do Estado do Piauí), em seu artigo 21, § 2º, ratifica de maneira categórica o papel da Superintendência da Controladoria-Geral do Estado (SUPCGE), Superintendência da Secretaria de Fazenda do Estado do Piauí (SEFAZ), como órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo estadual.

À SUPCGE compete, além do disposto nos artigos 90 e 263 da Constituição Estadual, coordenar as atividades do sistema de controle interno no âmbito do Governo estadual, incluindo as funções de Correição, Controle Interno e Auditoria Interna Governamental, na forma do Decreto Estadual nº 22.033, de 28 de abril de 2023 (Regimento Interno da SEFAZ-PI). Nesse contexto, é importe destacar o Decreto Estadual Nº 17.526, de 04 de dezembro de 2017, o qual “Reestrutura o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, revoga o Decreto 11.434, de 14 de julho de 2004, e dá outras providências”.

Dentre as ações resultantes do projeto de implementação do IA-CM na CGE, destaque-se a elaboração do Estatuto de Auditoria, Código de Ética e Metodologia do Universo de Auditoria, como um instrumento de convergência com as normas e padrões nacionais e internacionais de auditoria interna. Os documentos definem princípios, conceitos e diretrizes, com a finalidade de nortear a prática da auditoria interna governamental, de modo a garantir uma atuação eficiente e eficaz por parte da SUPCGE, a qual representa a Unidade de Auditoria Interna Governamental do Executivo Estadual.

Nesse sentido, a SUPCGE na sua função de auditoria interna governamental, por meio da Diretoria da Unidade de Auditoria e Monitoramento (UNIAUD), planeja mudar sua forma de atuação, frente a um novo paradigma baseado na visão dos processos organizacionais, com enfoque nos riscos do negócio e numa orientação global, holística e sistemática, e não somente a verificação da conformidade legal e normativa de atos. Essa forma de atuação tem como objetivo adicionar valor e melhorar a gestão dos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual para o alcance seus objetivos institucionais em benefício da sociedade piauiense.

Essa nova forma de atuação exige que auditores internos governamentais adquiram novas habilidades e, conseqüentemente, contribuam mais diretamente nas tomadas de decisão do nível estratégico das organizações públicas.

No primeiro capítulo, encontram-se os conceitos de Avaliação e de Consultoria que, de acordo com as diretrizes estabelecidas pelo Estatuto de Auditoria, as quais constituem

as atividades típicas de Auditoria Interna Governamental. Ambas as atividades guardam muitas semelhanças entre si, mas guardam também suas especificidades: enquanto a avaliação visa a fornecer opinião independente sobre governança, gerenciamento de riscos e estrutura de controles internos, a consultoria objetiva auxiliar as unidades auditadas nessas mesmas áreas, porém, por meio de assessoramento, aconselhamento, treinamento e facilitação.

Registre-se que a atividade de apuração, a qual consiste averiguação de atos e fatos inquinados de ilegalidade ou de irregularidade praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos estaduais é de competência da Diretoria da Unidade de Corregedoria (UNICRG), subordinado à SUPCGE, conforme Decreto Estadual nº 22.033/2023.

O segundo capítulo apresenta as atividades essenciais para o adequado “Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna”. Nele, são descritas as atribuições de todos os envolvidos no processo de auditoria, desde o responsável pela SUPCGE até os membros das equipes. São apresentados também: os cuidados a serem adotados nos casos em que a SUPCGE optar pela participação de profissionais não pertencentes ao seu quadro de servidores; a atenção necessária a situações que podem prejudicar a objetividade nos trabalhos e o arcabouço mínimo para implementação de um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ).

O terceiro capítulo trata do Planejamento da Atividade de Auditoria Interna Governamental, com destaque para Plano de Negócios de Auditoria e o Plano de Auditoria Interna. A questão central é o planejamento baseado em riscos, um instrumental valioso, capaz de garantir que a SUPCGE concentre seus esforços nas áreas e atividades cujo alcance dos objetivos pode ser mais fortemente impactado por eventos internos ou externos, ou seja, nas áreas de maior risco. O capítulo aborda, ainda, os componentes essenciais do Plano de Auditoria Interna e as atividades capazes de subsidiar a elaboração do Programa de Trabalho, além dos procedimentos e técnicas de auditoria mais comumente utilizados.

A execução dos trabalhos de auditoria é o tema do quarto capítulo. Por meio deste, são apresentados os conteúdos, baseados em normas e nas melhores práticas nacionais e internacionais de auditoria, necessários para o desenvolvimento da fase também conhecida como trabalho de campo, quais sejam: comunicação com a Unidade Auditada durante a execução dos trabalhos; coleta e análise de dados; obtenção de evidências, elaboração dos achados de auditoria e das recomendações e, ainda, a organização e guarda de papéis de trabalho.

Como etapa fundamental dos trabalhos de auditoria, a “Comunicação dos Resultados” é abordada no quinto capítulo. Nessa seção, é ressaltada a necessidade de se realizar um planejamento específico para que as comunicações atinjam sua finalidade. São

destacados também os requisitos de qualidade e as formas de comunicação. O relatório de auditoria, por ser a forma mais comumente utilizada para essa finalidade, recebe destaque: além de serem apresentadas diferentes formas de relatório, são indicados também os componentes mais frequentemente encontrados nesse tipo de documento.

O monitoramento constitui etapa fundamental da auditoria, tendo em vista que um trabalho somente pode ser considerado encerrado após o cumprimento das recomendações pela unidade auditada. Esse é o assunto tratado no sexto e último capítulo, em que são apresentados: o processo de monitoramento, com destaque para suas etapas; as formas de lidar com especificidades, como recomendações oriundas de trabalhos de consultoria; como agir em casos de recomendações reiteradamente não atendidas; comunicação do estágio de implementação das melhorias recomendadas e, por fim, registro de benefícios financeiros e não financeiros alcançados por meio da atuação da SUPCGE.

Ao final, são apresentados ainda exemplos de documentos que têm como finalidade facilitar a compreensão e a implementação dos conteúdos constantes deste Manual.

Por fim, vale registrar o importante e já consolidado trabalho da Controladoria Geral da União (CGU) na temática de auditoria interna governamental, com a publicação de normativos convergentes com as melhores práticas nacionais e internacionais de auditoria interna, a exemplo do Referencial Técnico e do Manual de Orientações Técnicas, ambos da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, sendo norteadores de atuação e referência nacional para os demais órgãos associados ao Conselho Nacional de Controle Interno – CONACI, do qual a SUPCGE é membro.

Esses normativos influenciaram fortemente o Referencial técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Estadual quanto o presente Manual, seguindo, esse último, inclusive a recomendação do CONACI, por meio da Resolução nº 007/2019, que aprovou o manual da CGU como referencial técnico para utilização pelos seus membros.

1 AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

Auditoria Interna Governamental, de acordo com o Estatuto de Auditoria Interna do Poder Executivo do Estado do Piauí (EAI), é um **serviço independente e objetivo de avaliação e consultoria**, criado para **agregar valor e melhorar as operações** de uma organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos, a partir de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle interno.

A **missão** da auditoria interna do Poder Executivo do Estado do Piauí é **aumentar e proteger o valor organizacional**, fornecendo à gestão avaliação, consultoria, *insights* e previsão independentes, baseados em riscos e objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles.

O **propósito** (ou visão) da atividade de auditoria interna governamental é **oferecer serviços objetivos de avaliação e consultoria**, desenvolvidos para agregar valor e melhorar as operações dos órgãos e entidades Poder Executivo do Estado do Piauí.

Essa definição apresenta alguns aspectos que merecem destaque, os quais serão detalhados a seguir.

a) Governamental

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

- 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;
- 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 precípua de atender à sociedade;
- a atuação com vistas à proteção do patrimônio público.

b) Independência e objetividade

A independência e a objetividade são dois pressupostos fundamentais para o exercício da auditoria interna, tanto na condução dos trabalhos quanto na emissão de opinião

pela SUPCGE. Estão associados o primeiro, à SUPCGE, e o segundo, à atitude do auditor em relação à Unidade Auditada.

Para que a função de auditoria interna seja independente, deve possuir autonomia técnica. Isso significa que o responsável pela SUPCGE deve se comunicar diretamente com as pessoas de maior nível hierárquico dentro da Unidade Auditada que permitam à SUPCGE cumprir suas responsabilidades, livre de interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na comunicação dos resultados.

Os Auditores Governamentais, por sua vez, devem atuar de forma imparcial e isenta, evitando situações de conflito de interesses ou quaisquer outras que afetem sua objetividade, de fato ou na aparência, ou comprometam o seu julgamento profissional.

c) Adição de valor

A proposta de adicionar valor está diretamente vinculada à questão de a auditoria interna governamental considerar, no planejamento dos trabalhos da SUPCGE, as estratégias, os objetivos, as metas da organização, os riscos a que os processos da Unidade Auditada estão sujeitos, além das expectativas dos destinatários dos trabalhos de auditoria, quais sejam: a Alta Administração, os gestores dos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual e a sociedade, de modo geral.

Somente dessa forma, os trabalhos de auditoria não estarão apartados das reais demandas das Unidades Auditadas e poderão contribuir de forma tempestiva e efetiva, em assuntos relevantes, críticos e/ou estratégicos para os órgãos e as entidades. A título de exemplo, podem ser citados os trabalhos de auditoria em sistemas corporativos importantes para o alcance dos objetivos estratégicos do órgão, dando ênfase a aspectos gerenciais e, não somente, à conformidade das transações resultantes dos sistemas.

Essa abordagem representa um amadurecimento da auditoria interna e permite um novo posicionamento da SUPCGE, transformando-a em peça essencial no processo de tomada de decisão da Alta Administração.

d) 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.

e) Atuação dos auditores internos na melhoria da eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão

Os objetivos dos trabalhos de auditoria devem ser estabelecidos de forma que esses trabalhos contribuam para o alcance dos objetivos organizacionais da Unidade Auditada e para o aprimoramento dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controle, os quais estão fortemente relacionados entre si.

Para contribuir para o aperfeiçoamento desses processos, a SUPCGE deverá considerar a relação entre eles, as características específicas da Unidade Auditada e definir a melhor estratégia de atuação, já na etapa de elaboração do Plano de Auditoria Interna.

f) Avaliação e consultoria

A avaliação e a consultoria são as duas vertentes típicas da atividade de auditoria interna e, por esse motivo, serão abordadas em seções específicas a seguir, ainda neste capítulo. Ambas se complementam para atingir o objetivo de agregar valor às organizações.

1.1 AVALIAÇÃO

O trabalho de avaliação (*assurance* ou “asseguração”), como parte das atividades de auditoria interna, pode ser definido como serviço por meio do qual os auditores internos realizam avaliações objetivas para fornecer garantia, limitada ou razoável, por meio de opiniões ou conclusões objetivas e independentes sobre um objeto de auditoria, que pode ser operação, função, processo, projeto, sistema, processos de governança, gerenciamento de riscos, controles internos ou outro ponto importante.

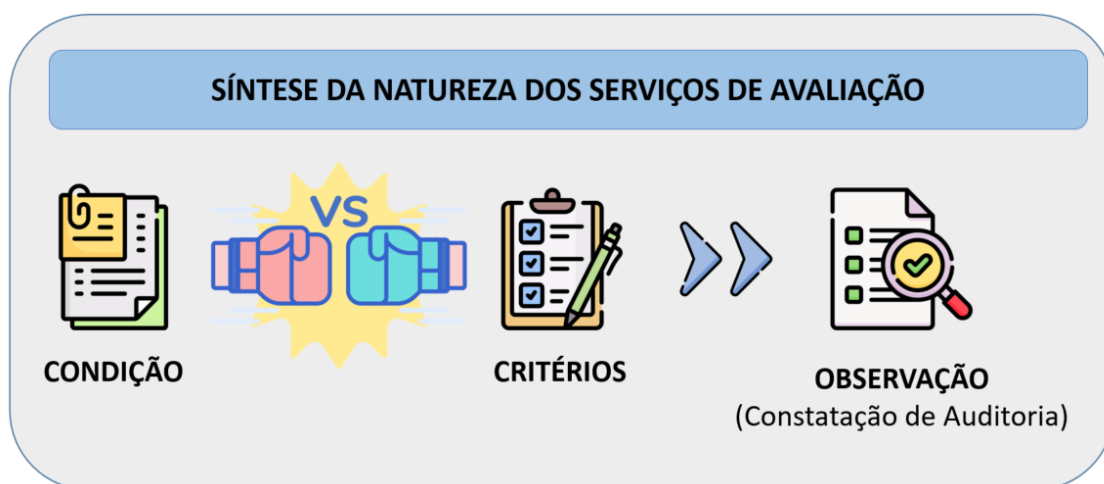
A Constituição Federal de 1988 e a Constituição do Estado do Piauí de 1989 consignam que esse tipo de trabalho seja realizado sobre temas variados, tais como: cumprimento das metas previstas no plano plurianual; execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado; legalidade, economicidade, 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.

Importante destacar que a Avaliação confunde-se com o conceito histórico/tradicional de auditoria *stricto sensu*, a qual se refere ao exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado.

Desses temas, podem ser extraídos diversos objetos de auditoria, sobre os quais as equipes opinarão, por meio dos trabalhos de avaliação.

A figura abaixo representa a síntese da natureza dos serviços de avaliação em auditoria interna:

FIGURA 1: Síntese dos Serviços de Avaliação



Fonte: Elaboração própria

1.1.1 Tipos de serviço de avaliação

As características do objeto de auditoria, bem como os objetivos e a delimitação do escopo do trabalho são determinantes para a definição do tipo de avaliação que será realizado. Tradicionalmente, são classificados três tipos básicos, sendo perfeitamente possíveis tanto o uso individual de um tipo como a combinação entre eles.

- **Financeira ou de Demonstrações Contábeis:** 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, portanto, são apresentadas em conformidade com os princípios de contabilidade válidos para aquela unidade.

- **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.
- **Operacional ou de Desempenho:** 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.

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

Além de avaliar os aspectos citados anteriormente, 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 interna, portanto, avaliar a eficácia desses três processos e contribuir para o seu aprimoramento.

Dessa forma, a SUPCGE deve atuar sobre a governança avaliando se essa 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 a Alta Administração, os auditores externos e internos e outros prestadores de serviços de avaliação e a gestão.

Quanto ao gerenciamento de riscos, a SUPCGE 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 considerará, prioritariamente, 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.

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 SUPCGE 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 SUPCGE, 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.

1.1.3 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. A exemplo dessa flexibilidade entre as etapas, pode-se citar: a revisão do planejamento inicial, que pode ocorrer após o início da execução; o uso de algumas técnicas de auditoria, tipicamente utilizadas na etapa de execução, já no planejamento, com vistas a obter subsídios suficientes para programar um trabalho; e a comunicação de fatos relevantes apurados, diretamente ao Conselho

ou, em não havendo, à Alta Administração da Unidade Auditada, ao longo da execução da auditoria.

A seguir, será apresentado um cenário geral de cada etapa da atividade de avaliação, cujo detalhamento está registrado na seção 3.4 e nos capítulos 4, 5 e 6 deste Manual.

Os serviços de avaliação são operacionalizados com base nas etapas de planejamento, execução, comunicação de resultados e monitoramento, nas quais se desenvolvem as atividades de “interlocução com a gestão” e de “supervisão”, essenciais para o alcance dos objetivos dos trabalhos.

A figura adiante demonstra o fluxo resumido do processo de trabalho de auditoria interna:

FIGURA 2: Etapas dos Serviços de Avaliação



Fonte: Elaboração própria

É importante destacar que a **interlocução com a gestão** — ou seja, a manutenção de um **canal de comunicação constante e efetivo com a unidade auditada** durante os trabalhos de auditoria — constitui um requisito fundamental para o atendimento dos objetivos do trabalho de auditoria interna, abrangendo **todas as etapas, do planejamento ao monitoramento**.

1.1.3.1 Planejamento

Em geral, um trabalho individual de avaliação deriva de um planejamento global, realizado anteriormente pela SUPCGE, para um período específico. O Estatuto de Auditoria Interna do Poder Executivo Estadual, define que deve ser estabelecido um

Plano 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.

O supracitado documento, prevê 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 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.

1.1.3.2 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 as constatações da equipe de auditoria, com base nos resultados obtidos. As constatações 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, as constatações de auditoria deverão estar apoiadas em evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis.

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

Em decorrência das constatações, 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 mútuos.

1.1.3.3 Comunicação dos resultados

Após finalizar a etapa de execução, é necessário que a SUPCGE comunique o resultado 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.

A comunicação final dos resultados deve ser divulgada, em observância ao princípio da publicidade consignado nas Constituições Federal e Estadual, ressalvados os casos previstos em lei.

1.1.3.4 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 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 da Unidade Auditada. 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 SUPCGE 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 SUPCGE.

1.2 CONSULTORIA

A auditoria de consultoria é destinada a agregar valor e melhorar as operações governamentais, fornecendo insights e conselhos baseados na análise profunda das práticas atuais, riscos e controles internos. Os tipos de consultoria em auditoria governamental são: Assessoramento, Treinamento, Facilitação e Orientação.

O principal *framework* mundial de Auditoria Interna, definindo princípios e diretrizes para a atividade, é o *International Professional Practices Framework – IPPF* (Estrutura Internacional de Práticas Profissionais). Essa instituição organiza o corpo de conhecimento fidedigno, promulgado pelo Instituto de Auditores Internos (IIA), para a prática profissional de auditoria interna. O IPPF inclui as Normas Globais de Auditoria Interna (NGAI), os Requisitos Temáticos e a Orientação Global.

O IPPF aborda as práticas atuais de auditoria interna, também permitindo que profissionais e *stakeholders* do mundo todo tenham a flexibilidade e a capacidade para responder às necessidades contínuas de auditoria interna de alta qualidade em diversos ambientes e organizações, de diferentes propósitos, portes e estruturas.

Segundo as Normas Globais de Auditoria Interna, serviço de consultoria é a atividade por meio da qual os auditores internos oferecem orientação às partes interessadas (*stakeholders*) de uma organização, sem prestar avaliação ou assumir responsabilidades de gestão. Consiste em trabalhos de assessoramento, de aconselhamento, de treinamento e de facilitação, cuja natureza e escopo são pactuados com a alta administração.

Deve abordar assuntos estratégicos da gestão, e se destina a adicionar valor e aperfeiçoar processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. Exemplos incluem consultoria sobre a criação e implementação de novas políticas, processos, sistemas e produtos; condução de treinamento; e a facilitação de discussões sobre riscos e controles. “Serviços de consultoria” também são conhecidos como “serviços de assessoria”.

A natureza principal dos trabalhos de consultoria é aconselhamento e da atividade de avaliação é asseguração.

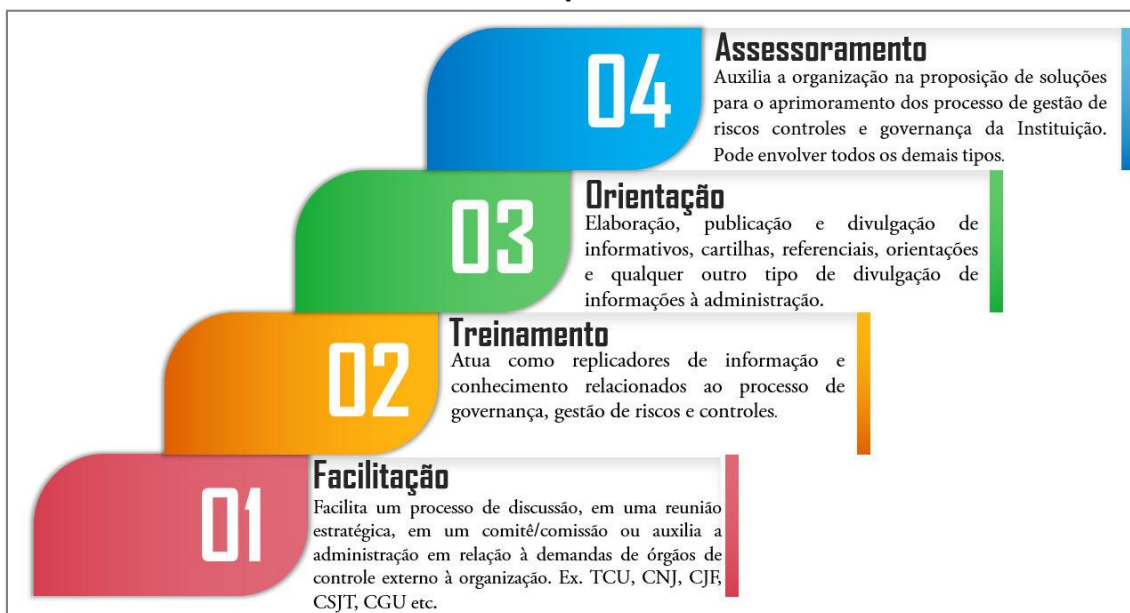
Por meio de consultorias, é possível à SUPCGE:

- a) contribuir para o aperfeiçoamento das políticas públicas e da atuação das organizações que as gerenciam, por exemplo, assistindo a unidade no processo de desenho ou de redesenho de programas e de sistemas;
- b) auxiliar os órgãos e as entidades do Poder Executivo Estadual na estruturação e no fortalecimento da primeira e da segunda linhas da gestão;
- c) apoiar os órgãos e as entidades do Poder Executivo Estadual na identificação de metodologias de gestão de riscos e de controles;
- d) promover a capacitação e a orientação da Unidade Auditada.

1.2.1 Tipos de Consultoria

Como dito, as consultorias em auditorias podem ser de quatro tipos: Assessoramento, Treinamento, Facilitação e Orientação, conforme demonstrado na figura abaixo:

FIGURA 3: Tipos de Consultoria



Fonte: Consultoria em Auditoria Governamental: o que é – para que serve – como fazer. Belo Horizonte. Fórum, 2022

Embora exista uma clara delimitação entre os objetivos dos tipos de consultoria descritos acima, eles não são mutuamente excludentes, podendo coexistir em um mesmo trabalho.

Os **Apêndices D, N, O, P, Q, R e S** apresentam modelo a serem utilizados no processo de consultoria, abrangendo desde a formalização do pedido à elaboração do relatório.

1.2.1.1 Consultoria de Assessoramento

Os serviços de assessoramento e de aconselhamento geralmente caracterizam-se pela proposição de orientações em resposta a questões formuladas pela gestão. Podem decorrer de mudanças de cenário (externo e/ou interno) das organizações. Tais serviços não se destinam a responder questionamentos que ensejem pedidos de autorização ou de aprovação, como “posso fazer?” e “sim ou não?”, pois a tomada de decisão é competência exclusiva do gestor, devendo essa atividade ser mais uma fonte de informações a subsidiar sua decisão.

Os serviços dessa natureza são os que geralmente mais se aproximam dos trabalhos de avaliação, quando comparados com seu processo de operacionalização. Visam a responder questões como:

- a) quais padrões de controle podem ser desenvolvidos para tratamento dos riscos de determinado processo de trabalho?
- b) quais os riscos e as implicações para o controle das operações que a implementação de um novo sistema informatizado pode trazer?
- c) quais são as opções para aumentar a eficiência e a segurança de um determinado processo de trabalho?
- d) quais alternativas no desenho de determinada política pública devem ser avaliadas pela gestão antes de sua implementação?
- e) quais são as medidas para aprimorar o processo de governança organizacional?

Questões dessa natureza são o ponto de partida para que os serviços de consultoria ofereçam respostas com alto potencial de contribuição efetiva à gestão e que de fato possam adicionar valor às organizações públicas. Contudo, é imprescindível que o escopo e o cronograma estejam objetivamente definidos e que, portanto, sejam estabelecidos limites para o seu desenvolvimento, os quais podem ser ajustados em decorrência de informações reveladas ao longo do trabalho.

Tem como objetivo auxiliar a organização na proposição de soluções para o aprimoramento dos processos de gestão de riscos, controles internos e governança da instituição.

Trata-se da consultoria de perspectiva mais ampla e complexa. Podem decorrer de mudanças de cenário (externo e/ou interno) das organizações. A tomada de decisão continua sendo de competência exclusiva do gestor, devendo essa atividade ser mais uma fonte de informações para subsidiar sua decisão.

Neste tipo de consultoria, pelo seu escopo e complexidade, podem se fazer uso dos demais tipos (Treinamento, Orientação e Facilitação) de forma concomitante. A tendência é que os resultados sejam mais abrangentes e robustos, contribuindo diretamente com a administração na melhoria de seus processos de governança, gestão de riscos e controles.

Esse é o tipo de consultoria em que, em regra, há um pedido da administração, no papel de cliente, à SUPCGE para execução do trabalho, e os resultados podem ser apresentados em vários formatos.

A SUPCGE avalia o pedido e o aprova ou não, considerando a pertinência, a adequação e a capacidade da auditoria. Se aprovado, é incluído no planejamento anual da SUPCGE, e a equipe oportunamente executa o trabalho e apresenta os resultados no exercício previsto para sua execução.

1.2.1.2 Consultoria de Treinamento

Os serviços de treinamento decorrem da identificação pelos auditores governamentais ou pelos próprios gestores de oportunidades ou necessidades de melhoria em processos de trabalho que podem ser proporcionadas por meio de atividades de capacitação conduzidas pela SUPCGE.

Consiste na atuação dos auditores governamentais como replicadores de informação e conhecimentos relacionados aos dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e a implementação de controles internos, agregando valor aos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual.

Destaca-se que o repasse de conhecimento deve ocorrer dentro do processo de consultoria como um produto que compõe a prestação do serviço, não contemplando treinamentos e capacitações realizadas pelo auditor fora do seu horário de trabalho, remunerado ou não, em uma ação isolada.

Serviços de consultoria dessa natureza geralmente requerem:

- a) análise de projetos bem-sucedidos da organização após sua conclusão, utilizando-os como subsídios para outros projetos;
- b) benchmarking de áreas ou atividades, comparando-as com as de outras organizações do mesmo ramo de negócios (tais como universidades e hospitais públicos).

1.2.1.3 Consultoria de Facilitação

Assim como nos treinamentos, os serviços de facilitação têm como base os conhecimentos dos auditores governamentais em relação à governança, ao gerenciamento de riscos e aos controles internos. Nessa atividade, os auditores utilizam seus conhecimentos para facilitar, mediar e viabilizar discussões e debates sobre temas relacionados a esses assuntos, sendo necessário, portanto, um maior envolvimento com a atividade em questão.

Ao realizar serviços dessa natureza, o auditor governamental deve abster-se de assumir qualquer responsabilidade que seja da gestão da Unidade Auditada. Os serviços normalmente se dão em reuniões estratégicas ou em comitês/comissões.

Os serviços de consultoria dessa natureza, geralmente, consistem em:

- a) facilitar o processo de avaliação de riscos da organização;
- b) viabilizar a autoavaliação de governança e de controles internos;
- c) facilitar o processo de redesenho de controles e de procedimentos para uma nova área ou processo em transformação ou, ainda, para criação, expansão ou aperfeiçoamento de política pública;
- d) mediar discussões sobre controles e processos de negócio importantes para o alcance dos objetivos da organização.

1.2.1.4. Consultoria de Orientação

Trata-se de processo de elaboração, publicação e divulgação de informativos, cartilhas, referenciais e qualquer outro tipo de orientação e divulgação de informações pela Controladoria à unidade auditada. Essa é a principal característica desse tipo de consultoria, sempre ligados aos processos de governança, gestão de riscos e controles internos da organização.

Neste caso a elaboração é da própria Controladoria, sendo dispensável uma solicitação formal da organização. Mesmo com a publicação do documento orientativo, seja ele qual for, recomenda-se que seja elaborado um relatório final comunicando os resultados apresentados e os esperados, se for o caso.

Os tipos de consultoria descritos acima não são mutuamente excludentes, podendo coexistir em um mesmo trabalho.

1.2.2 Inclusão dos serviços de consultoria no plano de auditoria interna

Os serviços de consultoria prestados pela SUPCGE normalmente se originam de:

- a) demandas oriundas da alta administração ou do conselho;
- b) trabalhos identificados durante o processo de avaliação de riscos realizado pela SUPCGE, seja na etapa de estabelecimento do Plano de Auditoria Interna, seja durante o planejamento dos trabalhos individuais.

Quando o trabalho de consultoria é previamente incluído no Plano de Auditoria Interna (PAI) para execução posterior, estaremos diante de uma consultoria considerada de rito ordinário. Quando o trabalho é iniciado sem estar previsto no PAI, trata-se de uma consultoria de rito especial.

Para a inclusão de trabalhos de consultoria no PAI, os seguintes fatores devem ser levados em consideração:

- a) quando a demanda pelo trabalho de consultoria for da Unidade Auditada, a solicitação deve ser efetuada apenas pela alta administração da Unidade Auditada ou pelo conselho, ou ainda por órgão ou colegiado (a exemplo da Comissão de Gestão Financeira e Gestão por Resultados – CGFR) com competência para avaliação e monitoramento da ação governamental, ou ainda com papel de fortalecimento da governança, gestão de riscos e controles do Poder Executivo Estadual;
- b) quando o trabalho de consultoria for proposto pela SUPCGE, essa deve sensibilizar a alta administração da Unidade Auditada quanto à relevância do trabalho a ser realizado, o qual somente será incluído no PAI se houver a concordância por parte da alta administração;
- c) a seleção de trabalhos de consultoria para inclusão no plano também deve ser feita de acordo com a magnitude dos riscos associados aos objetos desses serviços;
- d) se os potenciais resultados desses trabalhos contribuem para a melhoria dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada;
- e) se os Auditores Governamentais possuem conhecimento, habilidades ou outras competências necessárias à realização do serviço de consultoria;
- f) se os serviços de consultoria propostos poderão gerar potenciais prejuízos à autonomia técnica da SUPCGE ou à objetividade do auditor;
- g) o custo do trabalho de consultoria em relação aos potenciais benefícios;
- h) a capacidade operacional da SUPCGE.

1.2.3 Etapas da consultoria

Em geral, o processo de realização de consultoria, principalmente os trabalhos de assessoramento/aconselhamento, tem o fluxo similar ao de um trabalho de avaliação. Nesse sentido, devem ser observadas as orientações previstas na seção 3.4 e nos

capítulos 4, 5 e 6 deste Manual, as quais devem ser aplicadas, quando apropriado. Contudo, há considerações específicas sobre o processo de consultoria, as quais serão apresentadas a seguir.

1.2.3.1 Planejamento

Antes de iniciar o trabalho de consultoria, a SUPCGE e a Unidade Auditada devem formalizar entendimento que defina as principais características dos serviços a serem prestados pela SUPCGE. Nesse documento, as partes devem definir os seguintes aspectos em comum acordo:

- a) objetivos (relativos a: governança, gestão/gerenciamento de riscos e/ou controles internos);
- b) natureza dos serviços (assessoria/aconselhamento, facilitação e/ou treinamento);
- c) escopo (suficiente para abordar os objetivos acordados previamente);
- d) prazo;
- e) expectativas das partes;
- f) responsabilidades das partes;
- g) como e quando dar-se-á a comunicação de progresso e de resultados ao solicitante do trabalho;
- h) forma de monitoramento das recomendações emitidas no final do trabalho, se houver;
- i) outros aspectos que sejam fundamentais para a caracterização do trabalho.

Com relação à etapa de planejamento dos serviços de consultoria, é importante destacar que:

- a) os objetivos dos trabalhos de consultoria devem estar relacionados aos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles na extensão previamente acordada com a Unidade Auditada e devem ser consistentes com os seus valores, estratégias e objetivos;
- b) os auditores internos devem assegurar que o escopo do trabalho seja suficiente para alcançar os objetivos previamente acordados, zelando para que eventuais alterações ou restrições quanto ao escopo sejam apropriadamente discutidas e acordadas com a Unidade Auditada;

c) o programa de trabalho pode variar na forma e no conteúdo de acordo com a natureza do trabalho.

1.2.3.2 Execução

Durante a realização dos trabalhos, os auditores 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 e ao conselho, se houver.

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 supervisor do trabalho, 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.

1.2.3.3 Comunicação dos resultados

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. A definição da forma de comunicação deve constar do entendimento formal firmado entre a SUPCGE e a Unidade Auditada antes de iniciar o trabalho.

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

A SUPCGE deverá promover a divulgação na Internet dos resultados dos trabalhos de consultoria, como instrumento de *accountability* da gestão pública e atendimento ao princípio da publicidade consignado na Constituição Federal, observando inclusive o disposto nos arts. 5º e 6º do Decreto Estadual Nº 15.188, de 22 de maio de 2013 (Regulamenta, no âmbito do Poder Executivo do Estado do Piauí, a Lei Federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011).

Entretanto, por possuírem caráter preparatório, os resultados da consultoria, utilizados como fundamento de tomada de decisão ou de ato administrativo, terão acesso ou divulgação assegurados a partir da edição do ato ou da decisão pela Unidade Auditada, conforme previsto no art. 20 do mesmo decreto.

1.2.3.4 Monitoramento

A forma de monitoramento de recomendações, nos casos em que essas forem emitidas, deve ser pactuada entre a SUPCGE e a Unidade Auditada antes do início dos trabalhos e dependerá de diferentes fatores, como o interesse do gestor público no monitoramento a ser realizado pela SUPCGE, os riscos de não implementação ou o valor da recomendação para a organização.

Se for o caso, a comunicação final deve conter registro indicando que o monitoramento das recomendações ocorrerá e como será feito.

1.2.4 CONSULTORIA E AVALIAÇÃO: SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS

A principal diferença entre a avaliação e a consultoria consiste na origem da demanda: a própria SUPCGE, no primeiro caso, e a alta administração da unidade, no segundo caso. Esse aspecto, que a princípio pode ser considerado como um detalhe, possibilita, nos trabalhos de consultoria, que os auditores contem com uma disposição mais favorável por parte dos gestores, fato que geralmente favorece o consenso entre auditores e auditados.

A demanda também é capaz de influenciar o enfoque dado ao problema: a avaliação, em muitos casos, visa primeiramente a identificar o problema para, em momento posterior, buscar as soluções; nos trabalhos de consultoria, como normalmente o problema já foi identificado pelo gestor, de modo geral, o foco recai diretamente sobre a solução.

Tendo em vista que os trabalhos de consultoria, em sua grande maioria, estão relacionados à estruturação/revisão de processos, de políticas ou de procedimentos, o envolvimento da auditoria interna nessas iniciativas de mudança pode contribuir para o estabelecimento de processos eficazes e eficientes desde o momento de sua implantação, o que garante a essa atividade um caráter fortemente preventivo.

Há situações em que esses dois tipos de serviços apresentam uma fronteira bem demarcada. Pode-se citar como exemplos, por um lado, uma avaliação que tenha como

finalidade emitir parecer sobre as contas da unidade e, por outro lado, uma consultoria prestada pelos auditores a respeito de uma política pública que será implementada. No primeiro caso, o escopo é previamente definido pela SUPCGE, que realiza o trabalho com vistas a informar ao controle externo se a administração atuou adequadamente na gestão dos recursos públicos a ela confiados. No segundo caso, os auditores têm como finalidade auxiliar o gestor a encontrar as melhores alternativas para a implantação da política pública que se constitui como objeto de consultoria. Portanto, ainda não há erros a serem apontados.

Em muitos casos, porém, ambos os serviços chegam a se confundir. Como exemplo, pode-se citar a emissão de recomendações estruturantes em resposta a fragilidades encontradas nos controles da Unidade Auditada por meio de um trabalho de avaliação. Nesse caso, pode ser necessário que os auditores prestem esclarecimentos e, eventualmente, até promovam capacitação sobre o objeto da recomendação.

As atividades de avaliação e de consultoria, em sua essência, portanto, não se opõem: ambas têm como finalidade agregar valor à gestão e podem se utilizar de técnicas e estratégias semelhantes.

Para fins didáticos, no entanto, alguns aspectos distintos entre os serviços de avaliação e os de consultoria são apresentados de forma resumida no quadro a seguir.

TABELA 01 – Aspectos distintos entre Avaliação e Consultoria		
Dimensão	Avaliação	Consultoria
Origem da demanda	Em geral, a demanda dos trabalhos é decorrente do planejamento realizado pela SUPCGE com base em riscos.	Em geral, a demanda dos serviços de consultoria decorre de solicitação específica da Unidade Auditada.
Propósito do trabalho	Conduzido com o objetivo de fornecer avaliação independente.	Conduzido com o objetivo de fornecer assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados.
Planejamento dos trabalhos de Auditoria	Estabelecimento do objetivo e do escopo pela SUPCGE.	Estabelecimento do objetivo e do escopo pela SUPCGE, em conjunto do solicitante do serviço.
Comunicação de Resultados	O formato da comunicação é relativamente padronizável	O formato da comunicação pode variar na forma e no conteúdo, de acordo com a natureza do trabalho e as

		necessidades da Unidade Auditada.
Monitoramento	O monitoramento é realizado a partir das recomendações expedidas pela SUPCGE.	Deve ser considerada a forma de monitoramento definida com a Unidade Auditada no planejamento dos trabalhos.

Fonte: Manual de Orientações Técnicas da CGU, 2017 (adaptado).

2 GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA

A atividade de auditoria interna deve ser desenvolvida de forma que as SUPCGE 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 SUPCGE 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.

2.1 ATRIBUIÇÕES DO RESPONSÁVEL PELA SUPCGE

As Normas Globais de Auditoria Interna definem o Chefe Executivo da Auditoria (CAE) como cargo de liderança responsável pela gestão eficaz de todos os aspectos da função de auditoria interna e por garantir o desempenho de qualidade dos serviços de auditoria interna. Na SUPCGE, o CAE é representado pelo titular do cargo de Superintendente, também denominado de Controlador-Geral do Estado.

Além de administrar a SUPCGE, de forma que a Unidade de Auditoria Interna Governamental alcance sua finalidade, atenda aos normativos e que os Auditores Governamentais atuem em conformidade com os princípios e requisitos éticos, são atribuições do responsável pela SUPCGE (sem prejuízo das demais citadas no Estatuto de Auditoria Interna do Poder Executivo Estadual):

I - 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 e ao conselho (se houver):
 - o desempenho da atividade de auditoria interna governamental;
 - os resultados do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ);
 - os casos de não conformidade com o Estatuto de Auditoria Interna do Poder Executivo Estadual, que impactem o escopo geral ou a operação da atividade de auditoria interna;

- e) definir 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 SUPCGE, que contenha erro ou omissão significativa, e providenciar para que a versão anteriormente publicada seja atualizada;
- g) discutir com o conselho, se houver, ou com a alta administração os casos em que a SUPCGE 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.

II - Atribuições relativas à supervisão:

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

2.1.1 Atribuições relativas à gestão de recursos

Cabe ao responsável pela SUPCGE estabelecer um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da auditoria e zelar pela adequação e disponibilidade dos recursos necessários (humanos, financeiros e tecnológicos) para o cumprimento do Plano de Auditoria Interna. Para isso, ele deve:

- a) designar, para cada trabalho, equipe composta por Auditores Governamentais que possuam, coletivamente, a proficiência necessária para realizar a auditoria com êxito;
- b) identificar deficiências e lacunas e buscar supri-las por meio de ações como:
 - viabilização de treinamento no trabalho;
 - estímulo à participação em conferências e seminários, tendo em vista o desenvolvimento profissional e a atualização de conhecimentos dos auditores;
 - solicitação, quando necessário, de opinião técnica especializada por meio de prestadores de serviços externos à SUPCGE, conforme seção 2.3.2.

Para garantir que os recursos sejam bem utilizados, o responsável pela SUPCGE, ou algum auditor sob sua delegação, deverá, além de definir as equipes de auditoria com base na proficiência dos auditores, elaborar um cronograma, que indique o tempo a ser investido em cada atividade, com previsão de data de início e data de término, e um levantamento dos recursos e informações necessários para a realização dos trabalhos.

Nesse processo, devem ser considerados, entre outros elementos:

- a) objetivo e escopo do trabalho;
- b) o quantitativo de horas disponíveis (excluindo-se afastamentos, férias, licenças, treinamentos etc.);
- c) o período estimado para a realização de cada etapa;
- d) a complexidade das tarefas a serem executadas;
- e) o conhecimento, as habilidades e as competências dos auditores disponíveis para o trabalho;
- f) situações que possam comprometer a objetividade dos auditores;
- g) o local onde serão desenvolvidas as atividades;
- h) os recursos tecnológicos disponíveis e os necessários;
- i) o orçamento disponível.

2.2 ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES DA AUDITORIA

É necessário que a SUPCGE estabeleça formalmente, por meio de políticas ou manuais, as atribuições dos participantes dos trabalhos de auditoria, de modo que haja clareza quanto às responsabilidades a serem desempenhadas por eles. O estabelecimento dessas atribuições facilita o gerenciamento dos recursos humanos, especialmente a definição das equipes.

Não obstante, de modo a auxiliar nessa definição, encontram-se elencados a seguir papéis, atividades e responsabilidades tipicamente atribuídos ao supervisor, ao coordenador de equipe e aos Auditores Governamentais.

2.2.1 Supervisor do trabalho

O Supervisor do trabalho é o responsável por supervisionar um trabalho de auditoria interna, o que pode incluir treinamento de assistência aos auditores internos, bem como revisão e aprovação do programa de trabalho, papéis de trabalho, comunicação final e desempenho 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 SUPCGE ou a outro integrante da Unidade de Auditoria Interna com conhecimentos técnicos e experiência suficientes a quem essa competência seja delegada formalmente. Na SUPCGE, em regra, essa atribuição é delegada ao Diretor da Unidade de Auditoria e Monitoramento (UNIAUD).

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.

As 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 as constatações, as conclusões e as recomendações elaboradas pela equipe;

2.2.2 Coordenador de equipe

O Coordenador de equipe é o membro da equipe de auditoria responsável pelo acompanhamento e pela coordenação dos trabalhos de campo, auxiliando na realização dos exames em conformidade com os padrões profissionais e os requisitos de qualidade estabelecidos. Adicionalmente, atua como facilitador da interação da SUPCGE com a Unidade Auditada durante o trabalho de auditoria. Na SUPCGE, em geral, é um Auditor Governamental que exerça a função de gerente.

As atribuições relativas à função de supervisão dos trabalhos geralmente compreendem, além daquelas relativas aos Auditores Governamentais:

- a) auxiliar na elaboração do cronograma de atividades e zelar pelo seu cumprimento;
- b) liderar a execução do trabalho, de forma a garantir o cumprimento do planejamento;
- c) participar da elaboração do programa de trabalho e, quando necessário, apresentar sugestões de alterações do planejamento ao supervisor;
- d) manter interlocução com a Unidade Auditada e atender aos seus servidores/funcionários e dirigentes, sobretudo para esclarecer o conteúdo de documentos emitidos durante o trabalho de auditoria;
- e) assegurar-se de que os documentos de comunicação da SUPCGE com a Unidade Auditada atendam aos parâmetros contidos neste documento e nos demais normativos aplicáveis;
- f) acompanhar os integrantes da equipe de auditoria na aplicação de testes que demandem interação com os gestores ou servidores/funcionários da Unidade Auditada, tais como entrevistas ou aplicações de questionários;
- g) solicitar a intervenção do supervisor sempre que esta seja necessária para assegurar o cumprimento das normas, das orientações, a segurança da equipe e a solução de eventuais conflitos.

O auditor responsável também desempenhará as funções próprias de auditor interno, nos trabalhos de auditoria.

2.2.3 Auditores Governamentais

A Lei Complementar nº 57, de 07/11/2005, que dispõe sobre o plano de cargos e carreira da Auditoria Governamental da Controladoria-Geral do Estado – CGE-PI, estabelece, dentre outras, as atribuições, deveres e prerrogativas relacionadas a esta carreira (sem prejuízo das demais citadas no Estatuto de Auditoria Interna e no Código de Ética de Auditoria Interna do Poder Executivo Estadual).

Os Auditores Governamentais devem possuir ou obter as competências para desempenhar suas responsabilidades com sucesso. As competências necessárias incluem o conhecimento, as habilidades e as capacidades adequadas ao cargo e às responsabilidades de cada um, de acordo com seu nível de experiência. Além disso, devem possuir ou desenvolver conhecimento das Normas Globais de Auditoria Interna do The IIA.

As atribuições típicas dos Auditores Governamentais, no exercício da auditoria interna governamental, compreendem:

- a) executar o trabalho de acordo com as normas e práticas de auditoria aplicáveis;
- b) observar as orientações do supervisor e do coordenador de equipe;
- c) em conjunto com o coordenador e o supervisor, planejar as atividades de auditoria e elaborar cronograma, documentando-a no programa de auditoria;
- d) participar da elaboração do programa de trabalho;
- e) executar as atividades de acordo com o planejamento realizado;
- f) coletar e analisar informações relevantes e precisas por meio de procedimentos e técnicas de auditoria apropriados;
- g) elaborar os documentos de comunicação com a Unidade Auditada e submetê-los à avaliação do coordenador de equipe;
- h) assegurar a suficiência e a adequação das evidências de auditoria para apoiar constatações, recomendações e conclusões da auditoria;
- i) registrar as atividades realizadas em papéis de trabalho, conforme políticas e orientações estabelecidas pela SUPCGE;
- j) manter a confidencialidade e a segurança de informações, dados, documentos e registros;
- k) comunicar quaisquer constatações críticas ou potencialmente significativas ao coordenador ou ao supervisor do trabalho em tempo hábil;

- l) analisar a manifestação dos gestores acerca das constatações de auditoria e elaborar o relatório de auditoria, submetendo-o ao coordenador
- m) quando houver limitação do trabalho, comunicar o fato, de imediato, ao coordenador ou ao supervisor do trabalho.
- n) exibir objetividade profissional na coleta, avaliação e comunicação de informações acerca da atividade ou do processo em exame;
- o) realizar avaliação imparcial e equilibrada de todas as circunstâncias relevantes;
- p) executar os trabalhos com a proficiência e o zelo profissional devidos, respeitando o valor e a propriedade das informações recebidas, as quais não devem ser divulgadas sem autorização, e considerando:
 - a extensão do trabalho necessária para alcançar os objetivos;
 - a complexidade, materialidade e relevância dos assuntos aos quais os procedimentos de avaliação são aplicados;
 - a probabilidade de erros significativos, fraudes ou não conformidades;
 - o custo de avaliação em relação aos potenciais benefícios;
- q) abster-se de realizar exame de auditoria caso tenha interesse próprio e possa ser influenciado na formação de julgamentos.

2.3 PARTICIPAÇÃO DE PROFISSIONAIS EXTERNOS À SUPCGE

Os trabalhos de auditoria interna governamental são realizados pelos auditores da própria SUPCGE. No entanto, para assegurar que estejam presentes as competências coletivas da equipe necessárias à realização dos trabalhos; para promover o aprendizado e a troca de experiências, capazes de proporcionar o fortalecimento recíproco entre unidades da Administração Pública; e para evitar a duplicação de esforços, o responsável pela SUPCGE poderá contar com a participação de profissionais externos à Unidade de Auditoria Interna Governamental.

Essa participação poderá ocorrer das seguintes formas:

- a) equipe composta por auditores de órgãos de controle externo ou interno de outras esferas governamentais;
- b) cooperação entre as SUPCGE e instituições públicas que atuam na defesa do patrimônio público (tais como Ministério Público e Polícias Civil e Federal);

- c) solicitação de opinião técnica especializada de prestadores de serviços externos à SUPCGE;

Em todos os casos, deve ser realizada a adequada supervisão dos trabalhos, nos termos do Estatuto de Auditoria Interna, e da seção 2.2.1 deste Manual.

As seções seguintes apresentam parâmetros a serem observados no desenvolvimento dos trabalhos referidos nas alíneas citadas anteriormente.

2.3.1 Trabalhos compartilhados

Trata-se dos trabalhos executados de forma compartilhada por unidades de auditoria, conforme alíneas "a" da seção anterior. Para a sua realização, é fundamental que, sob a liderança do(s) supervisor(es), a equipe de auditoria elabore o planejamento de forma conjunta. Também é imperioso que os membros da equipe mantenham atitude de colaboração e integração durante todo o trabalho.

Em relação ao planejamento, à execução, à comunicação dos resultados do trabalho e ao monitoramento das recomendações, de forma geral, aplicam-se os preceitos normalmente utilizados nos trabalhos individuais das unidades de auditoria envolvidas, bem como os do Estatuto de Auditoria Interna, e os deste Manual.

Além dos documentos habituais decorrentes das etapas de auditoria (planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento), abordados em outras seções deste Manual, deve ser estabelecido entendimento por escrito, assinado pelos Responsáveis pelas unidades de auditoria envolvidas, no qual devem constar, no mínimo, os seguintes termos acordados para o trabalho:

- a) objetivo e escopo;
- b) responsabilidades das partes, inclusive quanto à supervisão do trabalho, que pode ser compartilhada entre os responsáveis pelas unidades de auditoria envolvidas;
- c) eventuais restrições à comunicação dos resultados do trabalho e ao acesso aos seus registros;
- d) outras expectativas em relação ao trabalho.

Entre essas "expectativas", podem ser definidos, sobretudo nos casos em que as unidades de auditoria não estiverem subordinadas aos mesmos normativos nem seguirem os mesmos padrões, os seguintes aspectos:

- a) necessidade de sigilo;

- b) sistemática de emissão de documentos destinados à Unidade Auditada (qual o padrão a ser utilizado, quem assinará, quem será o destinatário, entre outros);
- c) propriedade e acesso aos papéis de trabalho durante e após a realização da auditoria;
- d) comunicação dos resultados (qual o padrão a ser utilizado; quem assinará; como será emitido, entre outros);
- e) restrições necessárias à divulgação de informações relativas ao trabalho, tanto na interlocução com a Unidade Auditada quanto na comunicação dos resultados, especialmente nos casos de trabalhos sob segredo de justiça ou que envolvam informações sigilosas;
- f) monitoramento das recomendações (quem realizará e de que forma, por exemplo).

As unidades de auditoria envolvidas devem avaliar a necessidade de emitir, de forma complementar, termo de confidencialidade e de objetividade específico para o trabalho, a ser subscrito pelos profissionais que dele participem.

Esse documento deve prever que o profissional declare ter pleno conhecimento do entendimento formalizado entre as partes para realização do trabalho compartilhado, e que se comprometa:

- a) com o cumprimento dos preceitos específicos que foram acordados para o referido trabalho;
- b) com o cumprimento dos preceitos do Estatuto de Auditoria Interna, e de outras normas e códigos de ética pertinentes, inclusive quanto à inexistência de conflitos de interesses impeditivos de sua atuação imparcial e objetiva no referido trabalho;
- c) a manter em sigilo as informações a que tiver acesso na realização das atividades que lhe serão atribuídas.

Sempre que possível, as orientações contidas nesta seção aplicar-se-ão também aos trabalhos compartilhados com servidores oriundos dos órgãos de defesa do Estado. No entanto, como não raramente esses trabalhos se desenvolvem sob segredo de justiça, é natural que haja uma maior flexibilidade na negociação e no desenvolvimento de suas etapas.

2.3.2 Colaboração de especialistas externos à SUPCGE

Um prestador de serviços externo é um profissional ou organização, sem vínculo direto com a SUPCGE, que detenha conhecimento, habilidade e experiência em algum tema específico necessário para o desenvolvimento de trabalhos de auditoria, tais como:

- a) avaliações de ativos, como imóveis, investimentos complexos, joias/pedras preciosas, obras de arte;
- b) cálculos atuariais de obrigações com benefícios de funcionários;
- c) fusões e aquisições;
- d) investigações de fraude e segurança;
- e) interpretação de requisitos legais, regulatórios, técnicos;
- f) mensuração de condições físicas e/ou quantidades de ativos, como petróleo ou outros tipos de reservas minerais;
- g) mensuração de trabalho concluído e a ser concluído de contratos em andamento;
- h) avaliações relacionadas à tecnologia da informação.

São exemplos desses colaboradores externos: advogados; atuários; engenheiros; especialistas ambientais; especialistas em segurança; estatísticos; geólogos; investigadores de fraudes; profissionais da área de tecnologia da informação e empresas prestadoras de serviço nessas áreas.

Nas atividades de auditoria interna governamental do Poder Executivo Estadual, esses especialistas podem ser oriundos:

- a) da própria organização a que pertence a SUPCGE. É possível convidar um profissional da área de tecnologia da informação, por exemplo, para apoiar um trabalho de auditoria;
- b) de outros órgãos/entidades públicos. Tendo em vista a necessidade de racionalização de recursos públicos, a utilização de prestadores de órgãos ou de entidades públicos deve ser a opção preferencial. Nesse caso, cabe à SUPCGE contatar os responsáveis por essas organizações e estabelecer formalmente a parceria necessária;
- c) da esfera privada. Nas situações em que houver a impossibilidade de estabelecimento de parcerias na esfera pública, podem ser utilizados, como colaboradores, especialistas da esfera privada. Nesses casos, a SUPCGE deve

observar as regras próprias de licitação e contratos da organização à qual pertence.

Para utilizar os serviços de prestador externo, o responsável pela SUPCGE precisa avaliar as competências desse especialista em relação ao trabalho a ser realizado, considerando aspectos importantes, tais como:

- a) certificação/formação/licença profissional e/ou outro reconhecimento de sua competência no tema que será objeto de seus serviços;
- b) formação acadêmica e treinamentos recebidos que estejam relacionados com o tema em questão;
- c) experiência no tipo de trabalho a ser realizado;
- d) filiação em organização profissional apropriada e adesão ao código de ética daquela organização;
- e) reputação, que pode ser confirmada mediante contato com terceiros que conheçam seu trabalho.

Outro aspecto fundamental é que haja garantia de objetividade por parte do prestador de serviços externo. Dessa forma, devem ser consideradas as seguintes possibilidades de conflito de interesses, entre outras:

- a) compensações, incentivos ou punições que possa vir a receber;
- b) interesses financeiros;
- c) relação pessoal ou profissional com setores do órgão ou entidade auditada ou com o objeto do trabalho que prejudiquem a objetividade³⁹ e outros serviços que o especialista possa estar prestando à mesma organização incompatíveis com aquele que desenvolverá no âmbito do trabalho de auditoria.

A responsabilidade dos auditores da SUPCGE em relação ao trabalho não é reduzida pela colaboração de prestadores de serviços externos, e os cuidados que devem ser adotados antes de se aceitar a opinião do especialista devem ser tanto maiores quanto maiores forem o risco ou a significância do objeto avaliado. Para que a opinião dos especialistas seja utilizada pelos Auditores Governamentais, quer como subsídio para o desenvolvimento das etapas do trabalho, quer como evidência para as constatações de auditoria, é necessário que a SUPCGE:

- a) garanta que o trabalho do colaborador externo seja planejado, documentado e supervisionado;

- b) avalie se o trabalho foi realizado de acordo com os critérios predefinidos e com aqueles constantes do PGMQ;
- c) verifique se a opinião e as evidências apresentadas são apropriadas e suficientes e se passam pelo crivo da razoabilidade;
- d) decida sobre a necessidade de realizar testes adicionais.

Para assegurar que os especialistas contribuam efetivamente para o desenvolvimento dos trabalhos, a SUPCGE deve emitir termo de confidencialidade e objetividade específico para a atividade a ser desenvolvida. Esse termo deve ser assinado pelo especialista, o qual deverá se comprometer:

- a) com o cumprimento dos preceitos específicos que estejam sendo acordados para o referido trabalho;
- b) com o cumprimento dos preceitos do Estatuto de Auditoria Interna, e de outras normas e códigos de ética pertinentes, inclusive quanto à inexistência de conflitos de interesses impeditivos de sua atuação imparcial e objetiva no referido trabalho;
- c) a manter em sigilo as informações a que tiver acesso na realização das atividades que lhe serão atribuídas.

Antes de iniciar o trabalho, é importante também que a SUPCGE obtenha do colaborador externo autorização para utilizar e divulgar a sua opinião.

Caso seja necessária a contratação de empresa de auditoria, devem ser adotados, no que couber, os mesmos preceitos indicados nesta seção para a contratação de especialistas.

2.4 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 SUPCGE e pelos próprios Auditores Governamentais.

Assim sendo, se o responsável pela SUPCGE identificar situações de ameaças à objetividade em relação a Auditor 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 SUPCGE, cabe ao Auditor 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 SUPCGE, 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.

2.4.1 Situações comuns de ameaça à objetividade

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

- I. Pressão externa:** algumas vezes o auditor pode perceber uma excessiva expectativa em relação aos seus constatações: 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.
- II. Interesse econômico no desempenho da organização:** os Auditores Governamentais podem ter receio de que constatações 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.
- III. Envolvimento anterior com o objeto de auditoria:** os Auditores Governamentais podem ter atuado, antes de compor o quadro funcional da SUPCGE, 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.
- IV. Relacionamento pessoal:** os Auditores Governamentais a serem designados não devem ter vínculos de amizade ou 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 constatações de auditoria, para evitar comprometer o amigo ou parente.

- V. Familiaridade:** essa ameaça pode surgir em decorrência de um relacionamento de longo prazo do Auditor 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.
- VI. Preconceito cultural, étnico ou de gênero:** se os Auditores 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.
- VII. 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.
- VIII. Revisão dos próprios trabalhos:** essa ameaça pode surgir quando um Auditor 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.
- IX. Ameaça de intimidação:** ocorre quando um auditor interno é impedido de agir objetivamente devido a ameaças, a pressão psicológica ou a constrangimento, de forma aberta ou velada, por responsáveis pelo objeto de auditoria ou por outras partes interessadas.
- X. Conduta tendenciosa:** surge quando os Auditores 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.

2.4.2 Medidas que podem reduzir as ameaças à objetividade

De acordo com o Estatuto de Auditoria Interna, 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(doze) 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 SUPCGE, 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 SUPCGE, 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.

2.5 GESTÃO E MELHORIA DA QUALIDADE

A SUPCGE 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.

Trata-se de um programa estabelecido pelo CAE para avaliar e garantir que a função de auditoria interna esteja em conformidade com as Normas Globais de Auditoria Interna, atinja os objetivos de desempenho e busque a melhoria contínua das atividades de auditoria interna. O programa inclui avaliações internas e externas.

O PGMQ deve considerar aspectos específicos da SUPCGE, 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 as disposições do Estatuto de Auditoria Interna, 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 SUPCGE;
- 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 da SUPCGE e 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.

2.5.1 Avaliações

O PGMQ deve ser implementado por meio de avaliações internas e externas, 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.

2.5.1.1 Avaliações internas

As avaliações internas contemplam um conjunto de procedimentos e de ações realizadas ou conduzidas pela SUPCGE 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.

2.5.1.1.1 Monitoramentos 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 SUPCGE 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 SUPCGE;
- 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 SUPCGE em relação ao Plano de Auditoria Interna;
- b) o grau de atendimento às recomendações emitidas pela SUPCGE;

- c) a eficiência da força de trabalho alocada à SUPCGE, 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 SUPCGE, 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 SUPCGE 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.

2.5.1.1.2 Avaliações periódicas

Podem ser realizadas pela própria SUPCGE ou por outros profissionais do órgão ou entidade ao qual a SUPCGE pertence 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 SUPCGE 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 SUPCGE 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.

2.5.1.2 Avaliações externas

Conforme estabelecido nas Normas Globais de Auditoria Interna, o CAE (representado pelo responsável pela SUPCGE) deve desenvolver um plano para uma avaliação externa de qualidade e discutir o plano com o conselho. A avaliação externa deve ser realizada pelo menos uma vez a cada cinco anos por um avaliador qualificado e independente, ou por uma equipe de avaliação qualificada e independente. O requisito de uma avaliação externa de qualidade também pode ser cumprido por meio de uma autoavaliação com validação independente.

Ao selecionar o avaliador ou equipe de avaliação independente, o CAE deve garantir que pelo menos uma pessoa tenha a designação ativa *Certified Internal Auditor*® - CIA (Certificação em Auditoria Interna).

Recomenda-se que a avaliação externa da qualidade inclua uma análise abrangente da adequação dos seguintes aspectos da função de auditoria interna:

- Conformidade com as Normas Globais de Auditoria Interna.
- Mandato, estatuto, estratégia, metodologias, processos, avaliação de riscos e plano de auditoria interna.
- Conformidade com as leis e/ou regulamentos aplicáveis.
- Critérios e métricas de desempenho, bem como resultados de avaliações.
- Competências e zelo profissional devido, incluindo o uso suficiente de ferramentas e técnicas, e foco no desenvolvimento contínuo.
- Qualificações e competências, incluindo as do papel de CAE, conforme definidas na descrição do cargo e no perfil de contratação da organização.
- Integração aos processos de governança da organização, incluindo as relações entre os envolvidos em posicionar a função de auditoria interna para operar de forma independente.
- Contribuição para os processos de governança, gerenciamento de riscos e controle da organização.

- Contribuição para a melhoria das operações da organização e da capacidade de atingir seus objetivos.
- Capacidade de atender às expectativas articuladas pelo conselho, pela alta administração e pelos *stakeholders*.

Além do requisito de que pelo menos um membro da equipe de avaliação externa seja um *Certified Internal Auditor*®, outras qualificações importantes da equipe de avaliação a serem consideradas incluem:

- Experiência e conhecimento das Normas e das práticas de liderança de auditoria interna.
- Experiência como CAE ou nível sênior comparável de gestão de auditoria interna.
- Experiência na indústria ou no setor da organização.
- Experiência anterior na realização de avaliações externas de qualidade.
- Conclusão do treinamento de avaliação externa de qualidade reconhecido pelo *The Institute of Internal Auditors*.
- Atestado assinado pelos membros da equipe de avaliação de que não têm conflitos de interesses, reais ou aparentes

Desse modo, a avaliação externa deve ocorrer pelo menos uma vez a cada cinco anos. Visa à obtenção de opinião independente sobre o conjunto geral dos trabalhos de auditoria realizados pela SUPCGE e sua conformidade com os princípios e as disposições do Estatuto de Auditoria Interna, e outras normas aplicáveis.

As avaliações externas devem ser conduzidas por profissional ou organização qualificados e independentes, externos à estrutura da SUPCGE. Assim, tais avaliações podem ser realizadas, por exemplo, por outra Controladoria-Geral (União, Estado ou Município), sendo vedada a realização de avaliações recíprocas em um mesmo ciclo, nas quais duas Controladorias se avaliem mutuamente.

Os profissionais e as organizações também podem ser privados, mas devem deter formação, conhecimento técnico e experiência na prática de auditoria interna e no processo de avaliação de qualidade, os quais devem ser apropriados ao tamanho e à complexidade da SUPCGE.

Podem ser implementadas, alternativamente, por meio de autoavaliação, desde que essa seja submetida a um processo de validação independente, por profissional ou organização externo devidamente qualificado para essa atribuição.

2.5.2 Estabelecimento dos critérios de avaliação

O responsável pela SUPCGE deve definir os instrumentos por meio dos quais as avaliações internas serão realizadas, tais como: roteiros, questionários, listas de verificação (*checklists*) e indicadores.

As avaliações internas poderão ser realizadas em base censitária ou amostral, a critério da SUPCGE, resguardada, sempre que necessária, a identificação dos respondentes.

A partir do desenvolvimento das atividades do PGMQ e da sua incorporação à cultura da organização, o responsável pela SUPCGE deverá definir escala de classificação para avaliar o nível de conformidade da SUPCGE e estabelecer objetivos e metas a serem atingidos de acordo com a escala adotada.

Ao definir uma escala de classificação para avaliar o nível de conformidade da SUPCGE, o responsável pela SUPCGE deve, preferencialmente, utilizar como base roteiros ou padrões metodológicos já consolidados, nacional ou internacionalmente, que tenham como finalidade a aferição do nível de maturidade geral da atividade de auditoria interna.

Essa definição deve contribuir para a estruturação de um processo de melhoria contínua, de forma a possibilitar o desenvolvimento de um nível adequado de capacidade da SUPCGE.

2.5.3 Comunicação dos resultados

Cabe ao responsável pela SUPCGE comunicar periodicamente os resultados do PGMQ à alta administração e ao conselho, se houver. Essa comunicação tem por finalidade promover e reforçar o patrocínio da alta administração e do conselho em relação à atividade de auditoria interna. As comunicações devem contemplar:

- a) o escopo, a frequência e os resultados das avaliações internas e externas realizadas;
- b) o nível de conformidade da SUPCGE, de acordo com a escala adotada;
- c) as oportunidades de melhoria identificadas;
- d) as fragilidades encontradas que possam comprometer a qualidade da atividade de auditoria interna;
- e) os planos de ação corretiva, se for o caso;
- f) o andamento das ações para melhoria da atividade de auditoria interna;

g) a qualificação e a independência da equipe de assessoria ou avaliação, quando for o caso.

A SUPCGE deve estabelecer formalmente a periodicidade de comunicação dos resultados do PGMQ, o qual deve ocorrer, ao menos, quando da apresentação do relatório anual sobre os resultados da SUPCGE.

Os casos de não conformidade com o Estatuto de Auditoria Interna, que impactem o escopo geral ou a operação da atividade de auditoria interna (a exemplo de situações que impliquem prejuízo permanente à autonomia técnica ou à objetividade, restrições à realização do escopo dos trabalhos, restrição de recursos ou outras condições que afetem a capacidade da atividade de auditoria interna de cumprir seu propósito ou suas responsabilidades perante as partes interessadas) devem ser comunicados pelo responsável pela SUPCGE à alta administração e ao conselho, se houver.

2.5.4 Declarações de conformidade

A SUPCGE somente deve declarar conformidade com os preceitos do Estatuto de Auditoria Interna, e com Normas Globais de Auditoria Interna que regulamentam a prática profissional de auditoria interna se o PGMQ sustentar essa afirmação, considerando a escala de classificação adotada pela SUPCGE.

3. PLANEJAMENTO DA ATIVIDADE 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) auxilia na seleção dos membros da equipe de trabalho;
- f) facilita o trabalho de supervisão e de revisão;
- g) auxilia o auditor a identificar e a resolver tempestivamente problemas potenciais;
- h) 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.

De acordo com o Estatuto de Auditoria Interna, o planejamento da auditoria interna será composto pelas fases de elaboração do **Plano de Negócios de Auditoria (PNA)**, do **Plano de Auditoria Interna (PAI)** e do **planejamento dos trabalhos de cada auditoria**.

Os planos de auditoria devem dimensionar a realização dos trabalhos de modo a **priorizar a atuação preventiva e atender aos padrões e diretrizes** indicados pelo Poder Executivo Estadual.

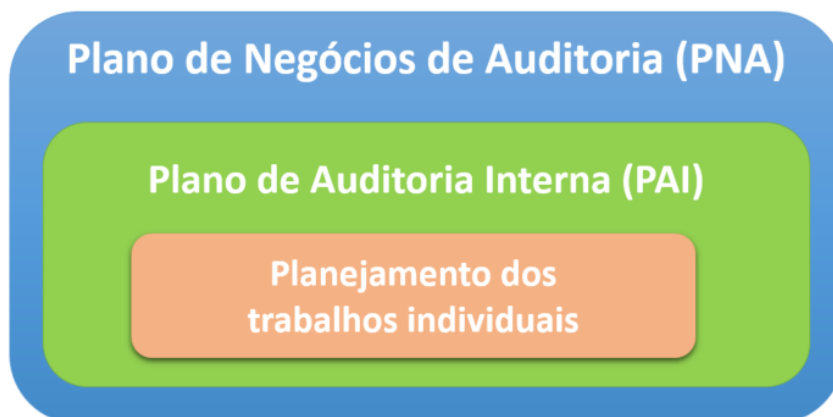
No processo de elaboração dos planos de auditoria, a SUPCGE deve **considerar os objetivos estratégicos da organização**, bem como a **análise de riscos** realizada pelas unidades auditadas.

A SUPCGE deve estabelecer canal permanente de comunicação com as ouvidorias da entidade auditada e de outras instâncias públicas que detenham a atribuição de recebimento e processamento de denúncias e reclamações, de forma a subsidiar a elaboração dos planos e a realização dos trabalhos de auditoria interna.

O planejamento da SUPCGE deve ser flexível, considerando a possibilidade de mudanças no contexto organizacional da unidade auditada, a exemplo de alterações no planejamento estratégico, revisão dos objetivos, alterações significativas nas áreas de maior risco ou mesmo alterações de condições externas.

A figura adiante apresenta as fases de elaboração do planejamento da auditoria e a relação entre os planos:

FIGURA 4: Fases do planejamento de auditoria interna



Fonte: Elaboração própria

3.1 PLANO DE NEGÓCIOS DE AUDITORIA

O Plano de Negócios de Auditoria (PNA) representa o planejamento estratégico das atividades de auditoria interna governamental para o médio prazo (três a cinco anos), elaborado com base em riscos, o qual define as áreas, órgãos, entidades ou temas em que a SUPCGE pode atuar, alinhando-se às suas competências no âmbito da auditoria interna governamental.

Esse plano tem como objetivo definir, orientar e planejar as ações de auditoria a serem desenvolvidas pela SUPCGE e deverão conter, no mínimo, as áreas ou temas auditáveis em sentido amplo e os objetivos das avaliações de cada área ou tema.

O PNA deve ser submetido à aprovação do Chefe do Poder Executivo Estadual, até 30 de novembro do ano imediatamente anterior ao período a que se refere, conforme definido no Estatuto de Auditoria Interna. Após sua aprovação, o mesmo deverá ser publicado na página da SUPCGE na internet até o 15º dia útil de dezembro.

3.2 PLANO DE AUDITORIA INTERNA BASEADO EM RISCOS

O Plano de Auditoria Interna (PAI) é o documento no qual são registradas as atividades que a SUPCGE 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.

O PAI identifica os trabalhos e outros serviços de auditoria interna previstos para serem prestados em um determinado período, em geral um ano, devendo ser dinâmico e baseado em riscos, refletindo ajustes oportunos em resposta às mudanças que afetam a organização.

Para a elaboração do PAI, a SUPCGE deverá considerar, todos os aspectos relevantes para o trabalho, especialmente:

- a) metas e objetivos traçados nos instrumentos de planejamento orçamentário, financeiro e estratégico;
- b) áreas ou temas de auditoria abordados no PNA;
- c) planos, programas e políticas gerenciados ou executados por meio do Poder Executivo Estadual;
- d) observância da legislação aplicável ao Poder Executivo Estadual;
- e) resultados dos últimos trabalhos de auditoria realizados;
- f) determinações, recomendações ou diligências pendentes, expedidas pelos órgãos de controle externo; e
- g) diretrizes e prioridades estabelecidas pelo Chefe do Poder Executivo Estadual ou por meio da CGFR no que tange às ações coordenadas de auditoria.

Além disso, o PAI deverá:

- a) apresentar de forma clara e objetiva a extensão, a metodologia e o cronograma de desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, bem como os principais resultados esperados com a execução do plano;
- b) evidenciar as áreas de exame e análise prioritárias, estimando o tempo, os recursos humanos e as capacitações necessárias à execução dos trabalhos, com o fito de demonstrar à SUPCGE quais as metas da equipe de auditoria e quais benefícios surgirão a partir da execução dos trabalhos;
- c) conter, em anexo, a descrição sumária de cada auditoria com indicação dos riscos, da relevância, do objetivo, dos resultados esperados, do escopo e do dimensionamento da equipe; e
- d) prever a realização de consultorias de modo a não prejudicar as ações de auditorias previstas.

Ao considerar a aceitação de trabalhos de consultoria e a sua incorporação ao PAI, o responsável pela Diretoria da Unidade de Auditoria e Monitoramento, deverá analisar se a quantidade de horas destinadas ao trabalho de consultoria se adequa a quantidade de horas planejadas para as auditorias.

A SUPCGE deve elaborar o Plano de Auditoria Interna em harmonia com as estratégias e os objetivos das organizações. Para isso, a SUPCGE 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, a SUPCGE deve se comunicar com a alta administração, de forma a obter entendimento sobre os principais processos e os riscos a eles associados.

A SUPCGE, 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 SUPCGE 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.

3.2.1 Entendimento da unidade auditada

A finalidade dessa etapa é adquirir conhecimentos sobre a Unidade Auditada; os seus objetivos; as estratégias e os meios pelos quais ela monitora o seu desempenho e os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. Dessa forma, a SUPCGE poderá ter segurança suficiente para identificar as áreas de maior relevância, os principais riscos e assim recomendar medidas que contribuam de fato para o aperfeiçoamento da gestão.

Para alcançar o conhecimento necessário para essa etapa, existem duas abordagens comumente usadas: uma abordagem de cima para baixo (*top-down*) e uma abordagem de baixo para cima (*bottom-up*).

A abordagem "de cima para baixo" se inicia no nível da unidade. Primeiramente, identificam-se os objetivos organizacionais e, em seguida, os processos principais relacionados a cada um desses objetivos, ou seja, aqueles processos cujas falhas comprometem diretamente o alcance dos objetivos da organização. Uma vez identificados, esses processos são analisados com mais detalhes. Para isso podem ser divididos em nível de subprocessos até chegar ao nível de atividade.

A abordagem "de baixo para cima" começa pelo exame das atividades. Em seguida, essas atividades são agregadas em processos que são identificados por toda a organização. O próximo passo é determinar os principais objetivos dos processos identificados.

As informações que devem ser adquiridas nessa etapa dizem respeito ao modelo de negócio da organização, ou seja: visão, missão, valores, objetivos, estratégias, processos e sistemas de gestão empregados pela unidade. Devem ser observados também o gerenciamento de riscos; como seus processos estão estruturados; o monitoramento de desempenho dos processos; que produtos ou serviços oferece; quais são os clientes; os beneficiários alvo entre outras informações necessárias para a compreensão dos seus objetivos e como seus processos estão estruturados para alcançá-los.

As fontes de informação mais comumente consideradas nesse processo são:

- a) o conselho, a alta administração, os gestores dos processos e as demais partes interessadas, com quem é possível coletar diversas informações, entre elas, as expectativas em relação à atividade de auditoria interna;

- b) áreas responsáveis pelo recebimento de denúncias da Unidade Auditada ou outras instâncias públicas que detenham essa competência, a fim de subsidiar a elaboração do planejamento;
- c) documentos sobre planejamento organizacional (missão, visão, objetivos, valores, metas, indicadores etc.);
- d) estrutura organizacional e de governança;
- e) sistemas de gestão empregados;
- f) marco legal e regulatório (leis, decretos, regimento interno, regulamentações externas incidentes sobre a Unidade Auditada e suas atividades, bem como políticas, procedimentos e manuais internos relevantes etc.);
- g) resultados de trabalhos auditoria anteriores.

3.2.2 Definição do universo de auditoria

A definição do universo de auditoria demanda amplo conhecimento, por parte da SUPCGE, 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 SUPCGE pode realizar suas atividades. Em outros termos, representa uma lista ou catálogo de todas as unidades potencialmente auditáveis em uma organização. As unidades auditáveis podem ser quaisquer “unidades de negócios, linhas de produtos ou serviços, processos, programas, sistemas, controles, operações, contas, divisões, funções, procedimentos, políticas ou outra área que, devido à presença de risco, possa justificar um trabalho de auditoria”.

É importante também definir quais informações constarão no cadastro dos objetos identificados, as quais devem permitir o entendimento do universo de auditoria da SUPCGE. 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 SUPCGE ou pela própria organização, além de datas e conclusões referentes aos últimos trabalhos de auditoria realizados por parte da SUPCGE, 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.

As Normas Globais de Auditoria Interna apontam que um universo de auditoria é mais útil quando se baseia em um entendimento dos objetivos e das iniciativas estratégicas da organização e quando está alinhado à estrutura ou *framework* de riscos da organização.

O The IIA entende que para garantir a integralidade do universo de auditoria, o CAE deve considerar as seguintes fontes de informações de risco:

- Estratégia da organização e cadeia de criação de valor;
- Todas as principais áreas, unidades, departamentos e projetos, e suas estratégias, objetivos e processos (em alto nível, a partir do organograma, framework legal e/ou ERM);
- Prestadores terceiros (de funções legais, de compras ou de gestão de contratos);
- Processos e subprocessos de todas as principais funções (das atividades de mapeamento de processos, como as exigidas pela ISO);
- Principais aplicativos de TI e ativos de sistemas de informação, incluindo hardware, software e as informações que eles contêm (da gestão de TI);
- Requisitos de conformidade regulatória e legal que se aplicam à organização;
- Indicadores de desempenho não financeiro (p. ex., ambiental, saúde e segurança, social, governança).

3.2.3 Avaliação da maturidade da gestão de riscos

A maturidade da gestão de riscos é o grau em que a organização se encontra em relação à adoção e à aplicação da abordagem de gestão de riscos, ou seja: se dispõe de gerenciamento de riscos formalizado, se os princípios, a estrutura e os processos de gestão de riscos existem e estão integrados aos processos de gestão. Esse grau pode variar desde ausência de uma abordagem formal até existência de gestão de riscos totalmente incorporada às operações.

A finalidade dessa etapa é obter uma visão geral do quanto a alta administração e o conselho (se houver) determinam, avaliam, gerenciam e monitoram os riscos de forma

harmoniosa com o arcabouço técnico adotado pela organização. Esse procedimento auxilia a SUPCGE no seu processo de planejamento, pois dá uma indicação da confiabilidade do cadastro de riscos e auxilia na definição da estratégia de auditoria.

Para que essa etapa atinja sua finalidade, faz-se necessário que a SUPCGE defina o modelo de avaliação de maturidade de gestão de riscos a ser aplicado. O modelo deve prever os estágios de evolução da gestão de riscos, em níveis de maturidade, que caracterizem melhorias na implementação do processo de gestão de riscos.

A utilização do cadastro de riscos da organização e a definição da estratégia de auditoria dependerão do grau de maturidade da gestão de riscos da Unidade Auditada. Entre as estratégias passíveis de serem utilizadas, de acordo com os diferentes graus de maturidade, destacam-se as constantes do quadro a seguir, que podem ser ampliadas, a depender do crivo da SUPCGE.

TABELA 02 – Relação entre a Maturidade da Gestão de Riscos e o Planejamento da Auditoria		
Maturidade da gestão de riscos	Cadastro de riscos	Estratégia
Gestão de riscos e controles internos incorporados às operações da Unidade Auditada.	A SUPCGE utiliza o cadastro de riscos da Unidade Auditada, se julgá-lo confiável.	Avaliação da eficácia do processo de gerenciamento de riscos e das medidas adotadas pela administração como respostas a riscos.
Inexistência de abordagem formal de gestão de riscos ou processo de gestão de riscos incipiente.	A SUPCGE utiliza método de planejamento alternativo, por exemplo, baseado em fatores de riscos ou a partir de riscos identificados pela própria SUPCGE.	Avaliação dos processos de controle com o objetivo de verificar se estão funcionando de acordo com os padrões estabelecidos e contribuindo para o alcance dos objetivos. Ações de sensibilização e/ou trabalhos de consultoria voltados para a promoção e a indução de práticas de gestão de riscos e controles internos.

Fonte: Adaptado Manual CGU

Após a realização da avaliação da maturidade da gestão de riscos da Unidade Auditada, é necessário que a alta administração e o conselho sejam informados sobre a conclusão da SUPCGE para que possam instituir a gestão de riscos, caso não haja na unidade, ou retroalimentar o processo, caso este já esteja implantado.

3.2.4 Seleção dos trabalhos de auditoria com base em riscos

O Estatuto de Auditoria Interna do Poder Executivo Estadual estabelece que os trabalhos que comporão o plano de auditoria sejam definidos com base em riscos. Entretanto, não há uma forma única de fazê-lo, o que leva à SUPCGE, 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 SUPCGE;
- c) seleção dos trabalhos com base em fatores de riscos.

3.2.4.1 Seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela Unidade Auditada

Caso a SUPCGE tenha segurança razoável de que o processo de gerenciamento de riscos da Unidade Auditada apresenta alto nível de maturidade e, conseqüentemente, uma indicação de que o cadastro de riscos é confiável, os riscos identificados e mensurados pela organização poderão ser utilizados como insumo para a elaboração do Plano de Auditoria Interna.

Isso significa que, com base nos registros do processo de gerenciamento de riscos, a SUPCGE conhecerá os objetivos (estratégicos e operacionais), os riscos inerentes associados, com sua respectiva mensuração, e os controles internos da gestão implementados pela Unidade Auditada para mitigá-los. A próxima etapa então será vincular os riscos aos objetos estabelecidos no universo de auditoria.

3.2.4.1.1 Vinculação dos riscos aos objetos de auditoria

Como essa forma de seleção se baseia no cadastro de riscos da Unidade Auditada, é provável que não haja uma correspondência direta entre os riscos e o universo de auditoria. Para relacionar os objetos do universo de auditoria aos riscos, pode-se agrupar os riscos da mesma forma que o universo estiver estruturado: por categorias (por exemplo: financeiro, ambiental, de sistemas...) ou por unidade administrativa, função, macroprocesso, ação de governo, política... Assim, a SUPCGE disporá de uma

lista em que os objetivos organizacionais, os riscos inerentes e os objetos de auditoria estarão associados. Na sequência, é necessário classificar os objetos de auditoria com base nos riscos associados a cada um deles. Se a um mesmo objeto estiverem associados, por exemplo, três riscos, pode-se somar os riscos associados a esse objeto ou, alternativamente, selecionar o risco de maior magnitude.

O princípio básico dessa definição consiste em considerar aqueles riscos com os maiores índices. Uma forma possível de hierarquização é somar os índices dos riscos de cada objeto de auditoria e, posteriormente, ordenar os objetos de auditoria com base no resultado da soma realizada.

3.2.4.2 Seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela SUPCGE

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

Para que o resultado do processo de levantamento e de avaliação dos riscos seja condizente com a realidade e útil, é fundamental que a SUPCGE interaja com a alta administração e com os gestores no decorrer de todo o seu desenvolvimento. Não obstante, deve ficar claro para todas as partes envolvidas que a relação dos riscos a ser construída pela SUPCGE tem por finalidade servir de base para a priorização dos trabalhos de auditoria, e que, ainda que possa contribuir para o gerenciamento de riscos da organização, não substitui a responsabilidade da alta administração, do conselho (se houver) e dos gestores nesse processo.

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

- a) conhecimento dos objetivos (estratégicos e operacionais) organizacionais, conforme orientações constantes na seção 3.2.1 deste Manual (Entendimento da Unidade Auditada);
- b) identificação dos riscos passíveis de ameaçar os objetivos organizacionais;
- c) avaliação dos riscos;
- d) associação dos riscos ao universo de auditoria, conforme descrito na seção 3.2.4.1.1 deste Manual (Vinculação dos riscos aos objetos de auditoria).

3.2.4.2.1 Identificação dos riscos

Com base no universo de auditoria, nos objetivos identificados e demais informações coletadas na etapa de entendimento sobre a Unidade Auditada, a SUPCGE deve, com o auxílio de técnicas de identificação de riscos apropriadas, compilar uma lista de riscos, conhecidos ou previsíveis, capazes de comprometer o alcance dos objetivos pela organização.

Entre as técnicas passíveis de serem utilizadas pela SUPCGE nessa etapa, estão incluídas:

- a) Brainstorming;
- b) Entrevistas estruturadas ou semiestruturadas;
- c) Técnica Delphi;
- d) Listas de verificação;
- e) Análise preliminar de Perigos;
- f) Estudo de perigos e operabilidade;
- g) Análise de causa e efeito;
- h) Técnica estruturada (E se);
- i) Análise de SWOT;
- j) Análise de modos de falha e efeito.

A lista de riscos identificados constitui uma lista de riscos inerentes ao processo, ou seja, os riscos próprios da atividade, considerando-se que não houvesse controles para mitigá-los.

3.2.4.2.2 Avaliação 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 SUPCGE 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.

Os **Anexos A e B** apresentam exemplos de escalas de impacto e de probabilidade.

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. É possível, então, visualizar a criticidade dos riscos de acordo com a área em que são plotados no Mapa.

O **Anexo C** apresenta o exemplo de um Mapa de Riscos.

3.2.4.3 Seleção dos trabalhos com base em fatores de risco

Uma 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.

3.2.4.3.1 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 SUPCGE 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 SUPCGE 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 das constatações 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 SUPCGE 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.

3.2.5 Conteúdo do plano de auditoria interna

Os trabalhos de auditoria, cuja forma de seleção, baseada em análise de riscos, foi detalhada ao longo da seção 3.2.4, constituem uma parte fundamental do Plano de Auditoria Interna, mas não a única. A SUPCGE deve avaliar a necessidade de incluir, no referido plano, trabalhos de auditoria solicitados pela alta administração e pelas demais partes interessadas.

Tendo em vista as atribuições da SUPCGE, portanto, é necessário que o Plano de Auditoria Interna apresente:

TABELA 03 – Conteúdo mínimo do Plano de Auditoria Interna	
Item	Descrição
1	Relação dos trabalhos a serem realizados pela SUPCGE em função de obrigação normativa, por solicitação da alta administração ou por outros motivos (decisões judiciais, por exemplo). Nos dois últimos casos, deve ser apresentada justificativa razoável para a sua seleção.
2	Relação dos trabalhos selecionados com base na avaliação de riscos.
3	Previsão de, no mínimo, 40 horas de capacitação para cada Auditor Governamental, incluindo o responsável pela SUPCGE.
4	Previsão da atividade de monitoramento das recomendações emitidas pela SUPCGE em trabalhos anteriores e ainda não implementadas pela Unidade Auditada.
5	Relação das atividades a serem realizadas para fins de gestão e melhoria da qualidade da atividade de auditoria interna governamental, conforme seção 2.5.
6	Indicação de como serão tratadas demandas extraordinárias recebidas pela SUPCGE durante o período de realização do Plano de Auditoria Interna.
7	Relação das atividades necessárias à elaboração do Plano de Auditoria do exercício subsequente.

TABELA 03 – Conteúdo mínimo do Plano de Auditoria Interna	
Item	Descrição
8	Relação das atividades destinadas à avaliação do Plano de Auditoria do exercício em curso e à elaboração de relatório sobre os resultados da SUPCGE no exercício.
9	Exposição, sempre que possível, das premissas, restrições e riscos associados à execução do Plano de Auditoria Interna.
10	Anexo contendo a descrição da metodologia utilizada para seleção dos trabalhos de auditoria com base

Fonte: Adaptado Manual CGU

Para cada trabalho incluído no plano, deve haver indicação quanto ao tipo de trabalho (avaliação, consultoria ou outra atividade que não seja típica da função de auditoria interna). Devem também ser apresentados o seu objetivo geral e as informações necessárias para dimensionamento dos recursos a serem alocados.

O **Apêndice A** disponibiliza um modelo de estrutura do Plano de Auditoria Interna (PAI).

3.2.5.1 Relação dos trabalhos de auditoria ou outros de realização obrigatória

Muitas organizações governamentais contam com menor liberdade na seleção das auditorias que realizam, seja devido a leis, seja por demanda de autoridades governamentais. Essas avaliações obrigatórias devem constar do plano. No entanto, sobre esses objetos, não há que se falar em avaliação de riscos no momento de elaboração do plano de auditoria, uma vez que, de forma independente da análise dos riscos, os trabalhos devem ser realizados. Nesses casos, a avaliação do risco poderá ocorrer, caso a legislação permita, na etapa de planejamento dos trabalhos individuais, conforme será explicitado na seção 3.4.2.1 deste Manual. Devem ser considerados prioritariamente, de modo que seja garantida a disponibilidade de recursos para atender a essas demandas.

3.2.5.2 Relação dos trabalhos de auditoria selecionados em função do rodízio de ênfase

O rodízio de ênfase constitui uma rotação entre os objetos que compõem o universo de auditoria em determinado período, de modo a evitar, por um lado, a realização de

diversos trabalhos de auditoria sobre um mesmo objeto; por outro lado, a inexistência de trabalhos sobre outros objetos associados a um menor risco.

Para definição do rodízio de ênfase, deve ser estabelecida uma metodologia na qual seja especificado o período (ou ciclo) dentro do qual serão realizados trabalhos de auditoria para os objetos de auditoria de menor risco (por exemplo, três, quatro ou cinco anos).

A metodologia também deve considerar a diferenciação entre os riscos associados aos objetos para definir a frequência de realização dos trabalhos. Por exemplo, pode haver objetos de auditoria para os quais deva ser realizado trabalho de auditoria em todos os exercícios, enquanto outros, por terem menores riscos associados, podem ser auditados a cada dois anos ou até mais.

Excepcionalmente, a depender do nível de risco e da relação custo-benefício, o responsável pela SUPCGE poderá definir que alguns objetos poderão ser auditados em intervalos ainda maiores.

É importante que a metodologia para aplicação do rodízio de ênfase seja aprovada pela autoridade responsável pela aprovação do Plano de Auditoria Interna, uma vez que os trabalhos realizados em função desse rodízio impactarão a elaboração do Plano. Esse requisito, inclusive, poderá estar presente no Plano de Negócios de Auditoria (PNA).

3.2.5.3 Relação dos trabalhos de auditoria selecionados com base na avaliação de riscos

A metodologia utilizada deve ser documentada, devendo explicitar o método e os critérios utilizados para classificação desses trabalhos; eventuais pesos atribuídos aos critérios; e os aspectos utilizados para definir quantos e quais trabalhos serão priorizados.

Se trabalhos de auditoria estabelecidos como essenciais pela alta administração ou pelo conselho forem incluídos no planejamento da SUPCGE em detrimento de outros trabalhos classificados por meio dos critérios de risco, devem constar na documentação da metodologia os fatores motivadores para a sua realização.

Caso a priorização dos objetos de auditoria não possa ser obedecida, as razões também devem ser registradas e, sempre que possível, avaliadas pela SUPCGE no exercício subsequente para fins de melhoria contínua do processo de planejamento.

3.2.5.4 Capacitação dos Auditores Governamentais

A previsão de carga horária mínima de 40 horas de capacitação anual dos Auditores Governamentais visa a permitir o aperfeiçoamento dos seus conhecimentos, de suas habilidades e de outras competências, por meio do desenvolvimento profissional contínuo. Essa capacitação deve se dar preferencialmente com base em um programa de formação e desenvolvimento de recursos humanos e pode incluir cursos formais, seminários, *workshops*, encontros, visitas técnicas, cursos de pós-graduação, cursos a distância, curso de progressão funcional, treinamento no trabalho, entre outros.

Importa destacar ser competência do responsável pela SUPCGE: identificar as deficiências e as lacunas na formação e no desempenho dos auditores e buscar supri-las por meio de ações como as citadas no parágrafo anterior. Caberá, portanto, também a ele identificar a necessidade de fornecer oportunidades que excedam a carga horária mínima obrigatória, o que é bastante recomendável, sobretudo em decorrência das constantes modificações pelas quais a área de auditoria vem passando, além do surgimento de novas tecnologias, da maior exigência da sociedade em relação à prestação de contas, à transparência, entre outros.

3.2.5.5 Monitoramento de recomendações não implementadas

A SUPCGE 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 a realização de trabalho de auditoria específico para avaliação da implementação das recomendações.

3.2.5.6 Indicação de como serão tratadas demandas extraordinárias recebidas pela SUPCGE

As demandas extraordinárias constituem trabalhos cuja necessidade surge durante o período de execução do Plano de Auditoria Interna. Uma vez consideradas importantes pela SUPCGE 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 SUPCGE. 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 SUPCGE, de modo que haja um processo de revisão quando surgir a necessidade de realização de novos trabalhos durante a sua execução.

3.2.5.7 Atividades relacionadas à elaboração do Plano de Auditoria Interna do exercício subsequente

O Plano deve conter previsão para as etapas de elaboração do Plano de Auditoria Interna do ano subsequente, indicando as atividades necessárias e a capacidade operacional a ser alocada nessa discussão.

3.2.5.8 Atividades destinadas à avaliação do Plano de Auditoria Interna do exercício em curso

Devem ser previstas, no Plano de Auditoria Interna:

- a) as atividades de avaliação da sua execução, as quais devem ocorrer no próprio exercício de vigência;
- b) a periodicidade dessa aferição (se bimestral, trimestral, quadrimestral ou semestral) que poderá variar de acordo com a quantidade de trabalhos constantes do Plano e do custo de obtenção das informações necessárias para essa avaliação;
- c) a forma por meio da qual essas atividades serão realizadas, a qual deverá ser validada pela instância responsável pela sua aprovação.

A avaliação da execução do Plano deve subsidiar as eventuais alterações e culminar com a elaboração de um relatório sobre os resultados da SUPCGE no exercício. A elaboração desse relatório também deve estar prevista no Plano de Auditoria Interna.

Estará prevista, portanto, em cada plano, a elaboração do relatório referente ao Plano do exercício anterior.

O conteúdo e o prazo para elaboração desse relatório serão tratados em normativo específico a ser emitido pela SUPCGE.

3.2.5.9 Exposição, sempre que possível, das premissas, restrições e riscos associados à execução do Plano de Auditoria Interna

Considerando que o Plano de Auditoria Interna contém as atividades a serem executadas pela SUPCGE ao longo do exercício seguinte ao da sua elaboração, convém que, sempre que possível, sejam explicitadas as premissas sobre as quais o Plano foi construído e quais são os riscos e/ou restrições previamente identificados.

3.2.6 Periodicidade do plano de auditoria interna

Deverá ser elaborado um Plano de Auditoria Interna para cada exercício (um ano). Em casos excepcionais, devidamente justificado, a SUPCGE poderá estabelecer período não coincidente com o ano civil para o seu Plano.

3.2.7 Recursos

A SUPCGE deve possuir clareza de quais competências técnicas são requeridas para a execução dos trabalhos constantes do Plano de Auditoria Interna. Deve prever, ainda, o esforço e o cronograma para cada trabalho, com as datas de início e fim, e, sempre que possível, o custo estimado.

A definição do esforço estimado pode ser feita na métrica que melhor convier à SUPCGE, de acordo com sua realidade e, eventualmente, com seus sistemas internos de gestão de recursos humanos. A forma mais comum, no entanto, baseia-se na definição das horas de trabalho requeridas.

Essa definição permitirá ao responsável pela SUPCGE avaliar a adequação e a disponibilidade de recursos humanos, financeiros e tecnológicos para a execução dos trabalhos ao longo do período ao qual se refere o Plano de Auditoria Interna. Tais fatores também poderão ser utilizados para definição da ordem de realização dos trabalhos.

Caso os Auditores Governamentais não possuam, coletivamente, as competências técnicas requeridas para a realização dos trabalhos, cabe ao responsável pela SUPCGE

providenciar formas de superar essa dificuldade, a exemplo de: capacitação prévia dos auditores que irão executar o trabalho; realização de trabalhos compartilhados com auditores governamentais externos à SUPCGE; contratação de especialistas externos. Nos dois últimos casos, deve ser observado as recomendações específicas para adoção dessas medidas, conforme estabelecido neste Manual.

Assim, informa-se que será desenvolvida metodologia destinada a aferir o total de recursos — humanos, financeiros e materiais — necessários à execução do PAI. Além disso, o referido documento passará a contemplar a estimativa de recursos exigidos para cada trabalho a ser realizado, observando-se, no que couber, o disposto nos subitens 2.2 e 2.3 quanto aos recursos humanos.

3.2.8 Comunicação e aprovação do plano de auditoria interna

A proposta do Plano de Auditoria Interna (PAI) e suas eventuais alterações deverão ser submetidas à Gestão Superior da SUPCGE, aqui compreendido os responsáveis pela SUPCGE e pela Diretoria da Unidade de Auditoria e Monitoramento, para a apreciação e deliberação.

Após sua elaboração pela SUPCGE, o PAI deverá ser submetido ao Chefe do Poder Executivo Estadual para aprovação, nos termos do art. 127, I, do Decreto Estadual nº 22.033, de 28 de abril de 2023. Em ato subsequente, providencia-se a publicação do PAI, como requisito de eficácia do ato administrativo, além de servir como mecanismo de controle.

A comunicação interna do PAI deve ser realizada por meio de reunião específica com os auditores governamentais, de forma que todos tenham ciência das atividades a serem realizadas no ano e seus respectivos responsáveis, bem como em reunião da equipe de gestão da SUPCGE, para disseminação do referido Plano.

Após a aprovação pelo Governador, o PAI também deve ser comunicado às unidades de controle interno ou equivalentes dos órgãos e entidades do Poder Executivo, bem como ser disponibilizado no sítio institucional da SUPCGE, de forma a ampliar sua divulgação e fomentar a transparência do processo às partes interessadas.

Ademais, serão comunicadas às unidades a serem auditadas no ano em questão, por meio de ofício emitido em momento anterior ao início dos trabalhos, de forma a estabelecer um ambiente de cooperação e harmonia.

Para orientar a operacionalização do fluxo de comunicação e aprovação, devem ser observados os termos definidos em normativo específico a ser emitido pelo SUPCGE, por meio de um **Plano de Comunicação de Auditoria (PCA)**.

Um PCA define como e quando a equipe de auditoria irá se comunicar com as partes interessadas durante o processo de auditoria. Ele abrange desde a comunicação inicial sobre o planejamento da auditoria até a disseminação dos resultados e o acompanhamento das recomendações. O plano visa garantir que a comunicação seja eficaz, transparente e oportuna, promovendo o engajamento e a colaboração entre as partes interessadas e a equipe de auditoria.

3.2.9 Alteração do plano de auditoria interna

Nos momentos de avaliação do Plano, a SUPCGE 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 SUPCGE, 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 da SUPCGE, 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 (no caso, o Chefe do Poder Executivo Estadual).

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.

3.3 FORMALIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA

Antes de ser iniciado, o trabalho de auditoria deve ser formalizado internamente por meio de documento expedido pelo responsável pela SUPCGE ou por outro agente a quem essa competência for delegada, nos termos do Estatuto de Auditoria Interna. Esse documento deve trazer a síntese das principais diretrizes e informações acerca do trabalho e pode ser produzido antes mesmo da elaboração do programa de trabalho, que traz informações mais completas sobre a atividade que será desenvolvida.

Em relação ao documento, utiliza-se, em geral, a **Ordem de Auditoria Interna (OAI)**. Todavia, poderá ser utilizado outro documento equivalente, a exemplo da portaria.

Quanto ao conteúdo, normalmente constam as seguintes informações:

- a) o tipo de trabalho a ser realizado;
- b) a Unidade Auditada;
- c) o objeto da auditoria;
- d) o objetivo estabelecido no Plano de Auditoria Interna;
- e) o prazo previsto para desenvolvimento das atividades;
- f) os auditores que comporão a equipe de auditoria, o responsável pela supervisão e o responsável pela coordenação do trabalho.

Essa formalização visa à organização interna e tem como destinatários os auditores. Há, entretanto, a necessidade de que o trabalho seja comunicado formalmente também à Unidade Auditada, o que deve ocorrer tão logo a SUPCGE tenha clareza sobre as diretrizes do trabalho e haja a necessidade de maior interação com os responsáveis pelo objeto da auditoria.

O **Apêndice B** disponibiliza um modelo de Ordem de Auditoria Interna (OAI).

3.4 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.

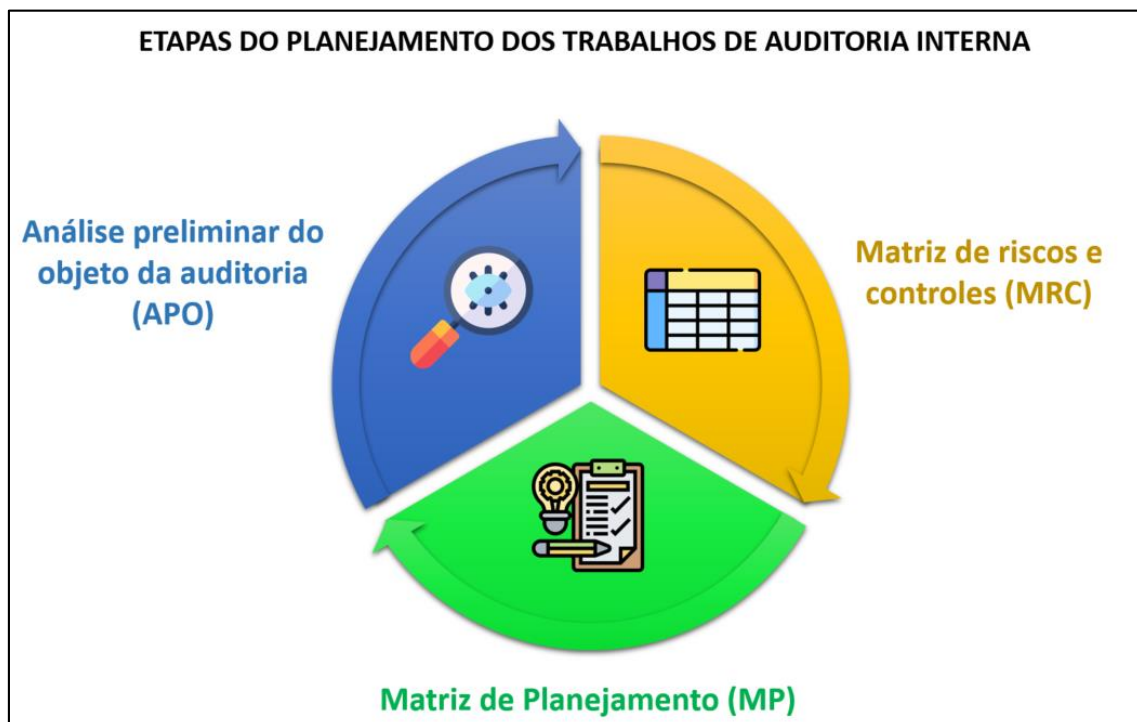
É fundamental que todos os membros da equipe participem dessa etapa ativamente, de forma que todos contribuam com seus conhecimentos e experiências para definir os objetivos e os meios de alcançá-los e conheçam as atividades que estarão sob sua responsabilidade, bem como a importância dessas atividades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

Para que se realize adequadamente essa etapa, é necessário 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, mediante a elaboração da matriz de riscos e controles;
- c) elaboração do programa de trabalho (no caso, a matriz de planejamento).

O planejamento dos trabalhos individuais de avaliação é desenvolvido com base nas etapas apresentadas na figura adiante, as quais são inter-relacionadas e complementares entre si:

FIGURA 05 – Etapas do planejamento dos trabalhos de auditoria interna



Fonte: Elaboração própria

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, conseqüentemente, agreguem valor à Unidade Auditada, identificando oportunidades para aperfeiçoamento dos processos de governança, gerenciamento de riscos e de controle dessa unidade.

A fase de planejamento de cada auditoria é concluída com a elaboração do documento que formaliza o programa de trabalho, no caso a matriz de planejamento.

Devem ser determinados os recursos apropriados e suficientes para cumprir os objetivos do trabalho de auditoria, tendo por base uma avaliação da natureza e da complexidade de cada trabalho, os riscos e o grau de confiança depositado pelo auditor nas medidas tomadas pela administração para mitigá-los, as restrições de tempo e de recursos disponíveis, bem como a eventual necessidade de recursos externos, neste último quando requeridos conhecimentos e competências adicionais não disponíveis na SUPCGE.

3.4.1 Análise preliminar do objeto de auditoria

A Análise Preliminar do Objeto (APO) constitui uma etapa fundamental dos trabalhos de auditoria. É necessária para ajudar os Auditores 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 Auditada 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 órgãos controles externos (Tribunal de Contas da União - TCU, Tribunal de Contas do Estado - TCE, 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 constatações;
- 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 SUPCGE. 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.

O **Apêndice D** disponibiliza um modelo de Análise Preliminar do Objeto (APO).

3.4.1.1 Mapeamento/validação do objeto selecionado

O objeto selecionado em uma auditoria normalmente é um processo. Entende-se por processo um conjunto de atividades sequenciadas e relacionadas entre si que têm como finalidade transformar insumos em produtos e serviços. Embora não seja obrigatório, recomenda-se o desenho do processo a ser auditado, ou seja, o fluxo do processo, o qual permite que se enxerguem com maior facilidade seus participantes e suas atribuições, os controles existentes, as oportunidades de melhoria, e também: a ausência de controles em etapas-chave, lacunas, problemas e, principalmente, os riscos que ameaçam os objetivos do objeto da auditoria.

Mapear um processo significa desenhar a sequência de atividades, de decisões e de documentos indicando o sentido de seu fluxo, de forma a deixar clara a relação entre todos esses elementos, de acordo com uma visão que parte do nível maior de detalhe para o menor. Trata-se, pois, da análise estruturada do objeto da auditoria, de seus componentes (agentes, responsáveis, atividades, processos, subprocessos, produtos, entre outros) e do relacionamento entre eles, de forma a torná-lo mais facilmente compreensível.

Caso o gestor já tenha mapeado os seus processos, os auditores deverão realizar procedimentos (a exemplo de entrevistas com funcionários responsáveis pela gestão e pela execução do processo que será auditado) para testar os fluxos e verificar se o mapeamento realizado corresponde à realidade e se atende às necessidades do trabalho que será desenvolvido.

Se o processo não tiver sido mapeado pelo gestor ou se o mapa não for considerado adequado para o trabalho de auditoria, os auditores poderão realizar o mapeamento ou, ao menos, elaborar um memorando descritivo que identifique as atividades desenvolvidas, sua sequência e os responsáveis pelas etapas do processo. Para tanto, será necessária uma forte interação com os gestores e com os demais profissionais que

se relacionam com o objeto da auditoria na Unidade Auditada. Para que essa etapa seja concluída adequadamente, pode ser também necessária a realização de alguns testes, como análise documental, observação, entre outros.

É preciso atentar para a existência de possíveis diferenças entre o processo normatizado (leis, portarias, resoluções etc.) e o seu fluxo real, aquele que ocorre no cotidiano da Unidade Auditada. Caso o auditor detecte divergências relevantes entre a descrição do processo e o modo como ele é realizado, na prática, deverá aprofundar os exames, tendo em vista que essas diferenças podem representar inobservância e/ou inadequação dos controles internos ou até indicar que as normas estão inapropriadas. Assim sendo, as eventuais diferenças identificadas e a sua origem devem ser registradas.

3.4.1.1.1 Validação com o gestor

O mapeamento/memorando descritivo deve ser realizado com a participação das pessoas que conhecem o processo em questão e seu contexto organizacional, ou seja, os gestores e profissionais envolvidos nessas atividades. Dessa forma, é necessário que a equipe de auditoria, nos casos em que ela própria tiver realizado o mapeamento do processo, verifique junto aos respectivos gestores se a descrição ou o desenho estão compatíveis com a realidade.

3.4.1.1.2 Documentação do entendimento

É necessário organizar os papéis de trabalho utilizados para obtenção do entendimento do objeto auditado, de modo a possibilitar que outra pessoa com conhecimento suficiente das práticas de auditoria interna governamental, que não teve contato anterior com o objeto, possa compreendê-lo.

Tendo em vista que as informações coletadas até esta etapa são relevantes, contribuem para o conhecimento da Unidade Auditada e servem de subsídios para outras auditorias, sugere-se que sejam organizadas e arquivadas como papel de trabalho permanente.

3.4.2 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 das constatações de auditoria.

Ao desenvolver os objetivos do trabalho, os Auditores 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 ou entidade de auditoria privada; os níveis de materialidade e dos riscos identificados; a adequação dos mecanismos de controle, entre outros.

O documento que representa essa etapa é a **Matriz de Riscos e Controles (MRC)**, conforme modelo constante no **Apêndice E**.

3.4.2.1 Avaliação de riscos e de controles

Para considerar os principais riscos e a adequação e a suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos, sobretudo nas organizações que não possuam uma abordagem consistente em gestão de riscos, a equipe de auditoria poderá utilizar técnicas de avaliação de riscos. Essa etapa tem como propósitos: identificar quais riscos podem influenciar o cumprimento dos objetivos do objeto da auditoria; verificar as causas e as consequências desses riscos; classificá-los e, ainda, identificar e avaliar a adequação do desenho dos controles internos da gestão, de forma a concluir sobre quais riscos e controles deverão ser analisados prioritariamente.

3.4.2.1.1 Identificação de riscos inerentes

Nos casos em que o gestor disponibilizar o processo mapeado, os objetivos do objeto de auditoria e os riscos identificados, a equipe deverá realizar análise e revisão desses documentos com a finalidade de averiguar a sua suficiência e a sua adequação ao trabalho de auditoria que será realizado.

Caso o gestor não tenha clareza sobre os objetivos e os riscos relativos ao objeto de auditoria, os auditores deverão interagir com ele, de forma a confirmar o entendimento sobre os objetivos obtido na etapa de análise preliminar do objeto de auditoria.

Em seguida, com base nos objetivos identificados, nas demais informações coletadas na etapa de análise preliminar do objeto de auditoria e com o auxílio das técnicas de identificação de riscos, a equipe deverá compilar uma lista de riscos, conhecidos ou previsíveis, associados ao objeto de auditoria, capazes de comprometer o alcance dos seus objetivos.

Para auxiliar no desenvolvimento dessa etapa, podem ser utilizadas as mesmas técnicas citadas na seção 3.2.4.2.1 (Identificação dos riscos).

Os riscos constantes da lista devem ser os inerentes ao objeto, ou seja, os riscos próprios da atividade.

Uma vez identificados os riscos, é preciso compreendê-los, verificando suas causas e também as suas consequências, isto é, os resultados do evento que podem afetar os objetivos.

Para a identificação das causas, devem ser verificadas as fontes de riscos e suas vulnerabilidades, tendo em vista que as fontes de riscos associadas às respectivas vulnerabilidades possibilitam que um evento ocorra, ou seja, que um risco se materialize. Para identificar as consequências, normalmente são suficientes o conhecimento do processo e a dedução lógica.

A tabela adiante não constitui uma lista exaustiva, mas contribui para o levantamento de possíveis causas de risco.

TABELA 04 - Possíveis causas dos 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
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 controles de acesso lógico/backups, baixo grau de automação
Infraestrutura Física	Localização inadequada; instalações ou leiaute inadequados; inexistência de controles 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 a transferência de dados
Eventos externos	<p>Ambientais: Mudança climática brusca; incêndio, inundação, epidemia.</p> <p>Econômicos: oscilações de juros, de câmbio e de preços, contingenciamento, queda de arrecadação, crise de credibilidade, elevação ou redução da carga tributária.</p> <p>Políticos: novas leis e regulamentos, restrição de acesso a mercados estrangeiros, ações de responsabilidade de outros gestores; "guerra fiscal" entre estados, conflitos militares, divergências diplomáticas.</p> <p>Sociais: alterações nas condições sociais e demográficas ou nos costumes sociais, alterações nas demandas sociais, paralisações das atividades, aumento do desemprego.</p> <p>Tecnológicos: novas formas de comércio eletrônico, alterações na disponibilização de dados, reduções ou aumento de custo de infraestrutura, aumento da demanda de serviços com base em tecnologia, ataques cibernéticos.</p> <p>Infraestrutura: estado de conservação das vias de acesso; distância de portos e aeroportos; interrupções no abastecimento de água, energia</p>

TABELA 04 - Possíveis causas dos riscos CAUSA = FONTES + VULNERABILIDADES	
FONTES DE RISCO	VULNERABILIDADES
	elétrica, serviços de telefonia; aumento nas tarifas de água, energia elétrica, serviços de telefonia. Legais/jurídicos: novas leis e normas reguladoras; novos regulamentos; alterações na jurisprudência de tribunais; ações judiciais.
Governança	Competências 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 elaborado sem embasamento técnico ou em desacordo com as normas vigentes, objetivos e estratégias inadequados, em desacordo com a realidade.

Fonte: Adaptado de COSO ERM e Curso de Controles Internos do TCU. SFC (2017)

3.4.2.1.2 Avaliação dos riscos inerentes

Analizados os riscos inerentes ao processo, é preciso calcular a sua magnitude, considerando-se os princípios já detalhados na seção 3.2.4.2.2 (Avaliação dos riscos). É importante notar, no entanto, que, aquele item se refere aos riscos que ameaçam o alcance dos objetivos da organização, ao passo que, nesta etapa, trata-se dos riscos relacionados ao alcance dos objetivos específicos do objeto selecionado para o trabalho de auditoria.

3.4.2.1.3 Identificação e avaliação preliminar dos controles internos

Com base nas informações coletadas na análise preliminar, e nos riscos relevantes relacionados aos objetivos do objeto de auditoria, os auditores devem identificar e avaliar preliminarmente os respectivos controles que a gestão adota para gerenciar esses riscos.

As finalidades dessa etapa são identificar os controles internos estabelecidos para tratamento dos riscos relevantes e avaliar se o seu desenho está adequado aos riscos a que pretendem responder.

A identificação dos controles, na verdade, é uma extensão da análise preliminar do objeto de auditoria e da avaliação de riscos realizados em etapa anterior. Então, ao realizar essa atividade, é importante ter a compreensão:

- a) dos objetivos do objeto de auditoria e dos respectivos riscos;
- b) dos procedimentos e das normas relacionados ao objeto da auditoria;
- c) dos sistemas de informação que dão suporte ao objeto de auditoria;
- d) dos diferentes tipos de atividades de controle: procedimentos de autorização e aprovação; segregação de funções (autorização, execução, registro, controle); controle de acesso a recursos e registros; verificações; conciliações; avaliação do desempenho operacional; avaliação das operações, dos processos e das atividades; supervisão, entre outros.

A avaliação preliminar dos controles consiste na verificação do modo como os controles foram planejados e estruturados e se o seu desenho é capaz de garantir segurança razoável de que os riscos relacionados ao objeto em questão estão sendo gerenciados a um nível aceitável. É atividade fundamental para o planejamento da auditoria, pois dela decorrerão: o risco de controle, o nível do risco residual e a definição dos testes de auditoria.

Nessa etapa, é importante considerar:

- a) a existência de compatibilidade entre os objetivos do objeto de auditoria, seus riscos e os objetivos dos controles estabelecidos;
- b) a relação custo-benefício;
- c) a segregação de funções e o rodízio de funcionários;
- d) a definição de responsabilidades;
- e) se os controles foram desenhados em consonância com os princípios dos controles internos da gestão previstos no Decreto Estadual nº 17.526, de 04 de dezembro de 2017 (Reestrutura o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual);
- f) as características dos controles, especialmente, quanto à função (preventivo, detectivo, corretivo, diretivo, compensatório ou complementar) e à forma de implementação (manual ou automatizada),

g) se o controle avaliado é o único ou o principal destinado a mitigar determinado risco;

h) a frequência com que o controle é acionado (permanente, anual, trimestral, mensal, semanal, diário ou por transação).

Também devem ser verificadas, com base em *benchmarking*, por exemplo, as melhores práticas de controles que mitiguem os riscos relevantes identificados, com o objetivo de aferir se o que é praticado pelo gestor pode ser aperfeiçoado.

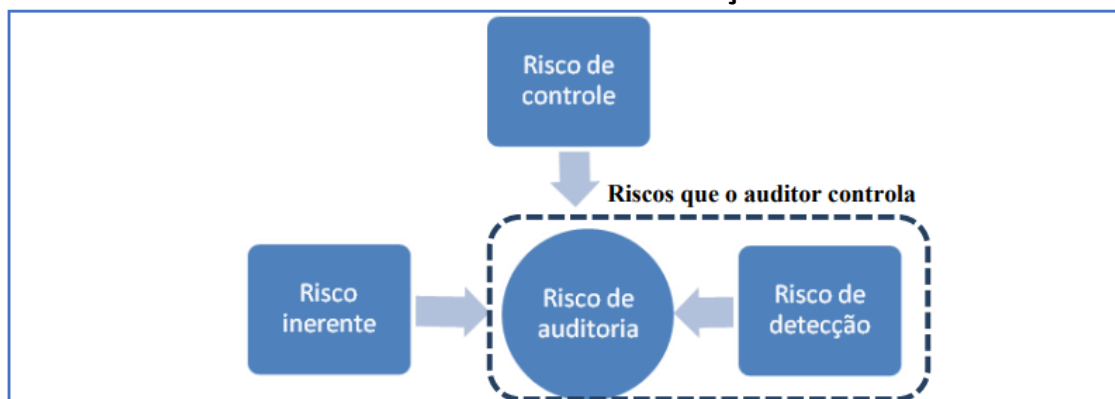
Com base nessas informações e no julgamento profissional dos Auditores Governamentais, o resultado da avaliação preliminar dos controles internos da gestão deverá ser registrado. Para tanto, podem ser usadas escalas em termos quantitativos, de 1 a 10, por exemplo, ou em termos não quantitativos, como: inexistente, fraco, mediano, satisfatório ou forte.

Após a identificação do risco inerente e a identificação do nível de controle, é possível concluir o nível de risco residual, isto é, aquele que permanece após a implantação da resposta da administração. Por exemplo: se a um risco inerente foi atribuído o grau 10 (muito alto) e os controles para esse risco forem considerados muito fracos, grau 2, tem-se o risco residual 8, também bastante alto.

Adicionalmente ao resultado da avaliação de riscos e da adequação do desenho dos controles, é recomendável que os Auditores Governamentais considerem, no planejamento dos trabalhos, o “risco de o auditor chegar a conclusões inválidas e / ou fornecer opiniões equivocadas com base no trabalho de auditoria realizado”, isto é, o risco de auditoria. Com base nessa informação, pode-se determinar a melhor abordagem de auditoria (natureza, época e extensão dos procedimentos para coleta de evidências).

Os trabalhos de auditoria visam a obter segurança razoável, não absoluta, de que os dados auditados estão corretos. Assim sendo, o auditor precisa lidar com o risco de não detectar algum erro existente e, portanto, emitir uma opinião inapropriada. Para evitar que isso se dê, os auditores devem ter como objetivo reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável. O risco de auditoria se inter-relaciona com os riscos inerentes, de controle e de detecção, conforme demonstrado na figura abaixo.

FIGURA 06 – Inter-relação entre o Risco de Auditoria e os Riscos Inerente, de Controle e de Detecção



Fonte: Manual de Orientações Técnicas da CGU, 2017 (adaptado).

Uma vez identificados o risco inerente e o risco de controle, é possível decidir sobre quais procedimentos de auditoria serão aplicados, quando e em qual extensão, a fim de reduzir o nível do risco de detecção e, conseqüentemente, o risco de auditoria.

3.4.2.2 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 com o supervisor do trabalho e, caso afetem a capacidade da SUPCGE executar suas atividades de forma independente e objetiva, o responsável pela SUPCGE deve discutir o prejuízo com a alta administração e com o conselho (se houver), a fim de buscar apoio para solucioná-lo.

3.4.3 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 constitui um importante instrumento de planejamento e pode ser desenvolvido em formatos variados. Os processos referentes a essa etapa deverão ser necessariamente documentados.

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 da constatação de auditoria, tal como apresentado na seção 4.4.2.

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 3.4.4;
- 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.

Os procedimentos relacionados ao programa de trabalho, especialmente no que tange ao registro dos documentos e atividades serão descritos em documento que consolidará as orientações práticas do serviço de auditoria.

O programa de trabalho é representado pela **Matriz de Planejamento (MP)**, conforme modelo constante no **Apêndice F**.

3.4.4 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.

3.4.4.1 Extensão e profundidade

Cabe ao Auditor 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.

3.4.4.2 Época

A época diz respeito ao período apropriado para a aplicação dos procedimentos de auditoria. O benefício proporcionado pela utilização de determinado procedimento será maior ou menor em decorrência de o momento de sua aplicação ser oportuno ou não.

3.4.4.3 Natureza

Conforme as NBC TA 330, 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.

- a) **Teste de controle:** procedimento de auditoria planejado para **avaliar a efetividade operacional dos controles** na prevenção ou detecção e correção de distorções relevantes no nível de afirmações.

b) **Procedimento substantivo**: procedimento de auditoria planejado para **detectar distorções relevantes** no nível de afirmações. Este procedimento, por sua vez, incluem os testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações) 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".

A tabela adiante apresenta um resumo da natureza do procedimento de auditoria:

TABELA 05 - Classificação dos procedimentos de auditoria		
Critério	Divisão	Subdivisão
Finalidade	Testes de Controle	-
	Procedimento substantivo	Testes de detalhes
		Procedimentos analíticos substantivos
Tipo ("Técnicas de Auditoria")	Inspeção, Confirmação Externa, Recálculo, Observação, Indagação, Procedimentos Analíticos, Reexecução, entre outros	-

Fonte: Elaboração própria

3.4.4.4 Testes de Controle

Os testes de controle são aqueles que avaliam o desenho e a efetividade operacional dos controles, ou seja, se os controles realmente impedem ou revelam a ocorrência de falhas nas atividades controladas e se eles estão funcionando da forma estabelecida. Visam a verificar se as atividades de controle:

- a) foram formalizadas (se isto for uma condição necessária), por meio de políticas e de manuais, por exemplo;
- b) encontram-se atualizadas;

- c) são frequentemente divulgadas e reforçadas junto aos responsáveis pela sua operacionalização;
- d) são pertinentes, frente à magnitude dos respectivos riscos avaliados;
- e) foram e continuam sendo efetivamente observadas e aplicadas de maneira uniforme.

As técnicas geralmente usadas para testar o desenho dos controles e obter evidência de auditoria suficiente sobre sua adequação são observação, indagação, análise documental ou uma combinação delas, teste de reexecução de controle, entre outras.

Ao planejar e executar testes de controle, o Auditor Governamental deve:

- a) executar procedimentos para obter evidência de auditoria sobre a efetividade operacional dos controles, incluindo:
 - o modo como os controles foram aplicados ao longo do período;
 - a consistência dos controles;
 - por quem ou por quais meios eles foram aplicados.
- b) determinar se os controles a serem testados dependem de outros controles (controles indiretos) e, caso afirmativo, se é necessário obter evidência de auditoria que suporte a operação efetiva desses controles indiretos.

3.4.4.5 Procedimentos substantivos

Os procedimentos substantivos têm como finalidade verificar a suficiência, a exatidão e a validade dos dados obtidos. São empregados pelo auditor quando é necessário obter evidências suficientes e convincentes sobre as transações, que lhe proporcionem fundamentação para a sua opinião acerca de determinados fatos.

Os procedimentos substantivos subdividem-se em:

- a) testes de detalhes (também denominados testes de transações e saldos): se referem ao exame de registros contábeis e das operações/documentos que lhes deram origem, bem como a conformidade dos atos administrativos;
- b) procedimentos analíticos substantivos (também denominados de revisões analíticas): envolvem a utilização de comparações para avaliar adequação – comparando, por exemplo, o saldo de uma conta com dados não financeiros a ela relacionados.

São exemplos de procedimentos substantivos: observar contagem física de estoque, comparar estoques com catálogo atual de vendas, examinar faturas (de fornecedores) pagas, entre outros.

Os procedimentos substantivos são de fundamental importância na complementação dos testes de controle, considerando que é a partir dos primeiros que o auditor tem condições de constatar a fidedignidade das operações e registros produzidos pela Unidade Auditada.

3.4.4.6 Técnicas de Auditoria

Conforme disposto no Estatuto de Auditoria Interna do Poder Executivo Estadual, os Auditores 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.

3.4.4.6.1 Inspeção

A inspeção consiste na **verificação de registros, de documentos ou de ativos**, que proporcionará ao Auditor 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.

3.4.4.6.2 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 (caráter dinâmico);
- 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.

3.4.4.6.3 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 Governamental, ao examinar tais documentos, verifique⁶⁴:

- 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.

3.4.4.6.4 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.

3.4.4.6.5 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 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 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.

3.4.4.6.6 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 algoritmos que compõem as bases examinadas, são necessários outros tipos de testes.

3.4.4.6.7 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.

3.4.4.6.8 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.

3.4.4.6.9 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, conseqüentemente, 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.

3.4.4.6.10 Benchmarking

Embora não se trate originalmente de uma técnica de auditoria, o *benchmarking* é bastante útil para a avaliação de desempenho e até para a avaliação de risco das Unidades Auditadas.

A técnica consiste basicamente em comparar algum aspecto do desempenho de uma organização com o de outra organização, ou mesmo com outra área da própria organização, cujo desempenho positivo possa ser considerado uma referência. Para tanto, é necessário analisar o desempenho das unidades comparadas quantitativa e qualitativamente e medir a diferença entre o desempenho de uma de outra. Em seguida, é preciso identificar as principais ações que contribuem para a diferença de desempenho, que, normalmente, consistem em boas práticas de gestão e, na sequência, as oportunidades de melhoria.

A literatura especializada apresenta 4 tipos de *benchmarking*:

- a) benchmarking competitivo: estuda uma outra organização do mesmo setor a que pertence a unidade cujos processos pretende-se aperfeiçoar;
- b) benchmarking de processo (função): o foco da comparação não é a organização em si, mas processos desenvolvidos por ela; portanto, o benchmarking não é realizado necessariamente com uma organização do mesmo setor; mas sim com aquela em que haja processo(s) semelhante(s). Um bom exemplo seria: gestão de recursos humanos;
- c) benchmarking estratégico: tem como finalidade não um processo específico, mas sim a busca de estratégias competitivas de sucesso;
- d) benchmarking interno: consiste na identificação e na aplicação das melhores práticas de uma área da organização em outras áreas da mesma organização.

3.4.4.6.11 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. 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 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.

3.4.4.7 Amostragem

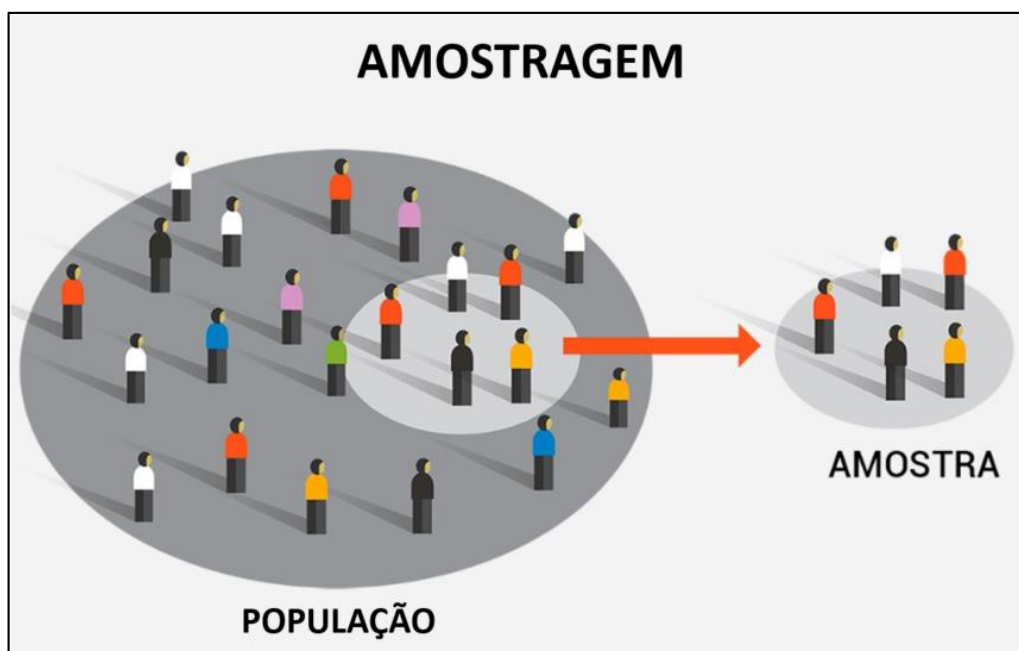
A NBC TA 530 (Amostragem em Auditoria) informa que, para fins das normas de auditoria:

Amostragem em auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população relevante para fins de auditoria, de maneira que todas as unidades de amostragem tenham a mesma chance de serem selecionadas para proporcionar uma base razoável que possibilite o auditor concluir sobre toda a população.

A amostragem é uma técnica que consiste na obtenção de informações a respeito de uma população a partir da investigação de apenas uma parte da mesma. O objetivo da utilização de amostragem é obter informações sobre uma parte da população e fazer afirmações válidas a respeito de suas características. É bastante útil em situações onde a execução do censo é inviável ou antieconômica e a informação obtida da amostra é suficiente para atender aos objetivos pretendidos.

Para facilitar o entendimento sobre o tema é necessário a compreensão do conceito de população. População é entendida como um conjunto de todos os elementos sob investigação.

FIGURA 07 – População x Amostragem



Fonte: Instituto Brasileiro de Peritos (IBPTECH)<https://econometrica.com.br/uso-de-amostragem-em-pericias/>

Não se deve confundir a população-alvo com a população referenciada nem com a população realmente amostrada (ou de pesquisa). Entende-se por população-alvo aquela para qual se gostaria de obter a informação. E por população referenciada aquela cuja definição foi baseada num sistema de referência (cadastro) e não necessariamente é a mesma da população-alvo. Já a população de pesquisa ou amostrada é aquela que será realmente coberta pela pesquisa, que pode conter unidades não previstas, ou ainda não incluir unidades que, apesar de previstas, foram perdidas.

O **objetivo do auditor**, ao usar amostragem em trabalhos de auditoria, é **obter uma base razoável dentro dos critérios e objetivos estabelecidos** em cada tipo de amostragem, para concluir sobre a população (população de pesquisa) da qual a amostra foi selecionada. Para cumprir seus **objetivos é importante que a amostra seja representativa em relação a população da qual foi selecionada**, ou seja, para fins de conclusão ela deve ser aproximadamente uma réplica em pequena escala da população, permitindo mensuração do erro que se está cometendo ao não examinar toda a população.

A medida do erro pode ser expressa por meio do **risco de amostragem**, que é o **risco de que a conclusão baseada na amostra seja inadequada**, ou seja, diferente da conclusão obtida se o procedimento fosse aplicado em toda a população. Ele pode ser de dois tipos:

- a) concluir que a população está adequada, sob determinado critério, quando na realidade ela está inadequada;

b) concluir que a população está inadequada, sob determinado critério, quando na realidade ela está adequada.

O risco de amostragem, como parte do risco de auditoria, deve ser administrado e reduzido a níveis aceitavelmente baixos, em conformidade com o nível de asseguarção necessário para a auditoria.

O risco de amostragem é influenciado pelo plano amostral utilizado e pelo tamanho da amostra, de forma que para um mesmo plano amostral, em geral, quanto maior for o tamanho da amostra menor o risco de amostragem.

Pode-se definir os tipos de amostragem segundo suas características gerais e aplicabilidade em auditoria:

a) amostragem probabilística: a seleção é feita por sorteio aleatório, é utilizada a teoria das probabilidades para calcular os resultados das amostras, e da mesma forma é calculado o risco de amostragem. Os resultados da amostra podem ser generalizados para toda a população e em geral a probabilidade de seleção dos itens é conhecida;

b) amostragem não-probabilística: pode ser definida como qualquer amostragem que não possui as características da amostragem probabilística, em geral podemos dizer que: a seleção é feita por critérios subjetivos e o risco de amostragem não é calculado de forma objetiva. Os resultados da amostra não podem ser generalizados para toda a população e a probabilidade de seleção dos itens não é conhecida.

A escolha do tipo de amostragem é determinada pela finalidade do procedimento de auditoria, devendo ser considerado também o dever de fornecer informação baseada em evidência suficiente e apropriada, e a necessidade de reduzir ou administrar o risco de chegar a conclusões inapropriadas. Desse modo, pode-se situar os tipos de amostragem segundo sua adequação:

a) a amostragem probabilística deve ser utilizada quando a finalidade do procedimento de auditoria é obter evidências, informações, conclusões, avaliações ou recomendações sobre a população por meio da generalização dos resultados da amostra;

b) a amostragem não-probabilística não pode ser utilizada em procedimentos cuja finalidade é obter evidências, informações, conclusões, avaliações ou recomendações sobre a população por meio de generalizações do resultado da amostra. A amostra não-probabilística pode ser utilizada quando a finalidade do procedimento de auditoria é obter informações, conclusões, avaliações ou recomendações que se aplicam somente aos itens selecionados na amostra.

Em geral, o uso da amostragem probabilística é sempre recomendável, enquanto que a amostragem não-probabilística tem aplicabilidade restrita a análises pontuais.

Na definição de uma amostra devem ser consideradas as características da população e ser determinado um tamanho de amostra que torne o risco de amostragem baixo o suficiente para atingimento dos objetivos. Em trabalhos com diferentes objetos e procedimentos, há necessidade de definir a estratégia amostral e o tamanho de amostra adequado para cada caso. Sendo assim a amostragem em auditoria deve ser planejada e executada visando ao efetivo cumprimento dos objetivos de cada trabalho, considerando suas especificidades. Devido às particularidades técnicas que envolvem a amostragem o auditor deve dispor dos recursos e conhecimentos técnicos necessários para a escolha da estratégia adequada, sempre observando o princípio do zelo profissional e da proficiência.

Os resultados da amostra devem ser calculados em conformidade com a estratégia amostral utilizada. Na divulgação dos resultados da amostra deve-se informar se é possível generalizar os resultados para toda a população, ou seja, dizer que os resultados são generalizáveis implica que a amostra é probabilística, e também explicitar o risco de amostragem considerado. Em amostras probabilísticas o risco é expresso em termos da precisão das estimativas, intervalos de confiança e inferências.

Devem estar adequadamente documentadas, inclusive nos papéis de trabalho, as informações suficientemente detalhadas sobre todas as etapas relativas ao processo de amostragem: questionário/*checklist*, descrição da população, descrição do plano amostral, processo e critérios de seleção da amostra, amostra efetivamente coletada, crítica de dados, identificação e tratamento de não-resposta e metodologia de cálculo dos resultados; para fins de transparência, consulta, respaldo e comprovação das conclusões do trabalho do auditor e viabilizar o trabalho de revisão.

Como elementos para determinação da amostra nos trabalhos de auditoria interna, a título exemplificativa, cita-se dois métodos: **Tabela Philips** e a **Amostragem Aleatória Sistemática**.

3.4.4.7.1 Tabela Philips

A Tabela Philips é uma ferramenta utilizada em auditoria e controle de qualidade para determinar o tamanho da amostra estatística a ser analisada, **levando em consideração o tamanho da população e o nível de confiança desejado**. Ela ajuda a garantir que a amostra seja representativa da população, permitindo que conclusões válidas sejam tiradas sobre o todo com base na análise de uma parte. Ela fornece tamanhos de amostra recomendados para diferentes faixas de tamanhos de população

A tabela é frequentemente referenciada em contextos que buscam um nível de confiança específico, sendo 95% um padrão comum em muitas aplicações estatísticas e de auditoria. O método subjacente para o cálculo do tamanho da amostra e dos limites de aceitação baseia-se em princípios de probabilidade e estatística, muitas vezes relacionados à distribuição binomial (para inspeção por atributos, ou seja, itens conformes/não conformes) ou aproximações normais.

A figura adiante apresenta a Tabela Philips:

FIGURA 08 - Tabela Philips

TABELA PHILIPS – PARA SELEÇÃO DE AMOSTRAGEM ESTATÍSTICA:		
Tamanho da População	Tamanho da Amostra	Índice de Problemas
10-19	11	01
20-50	13	01
51-100	20	02
101-200	35	03
201-500	42	04
501-1000	55	05
1001-2000	70	06
2001-5000	90	12
5001-10000	150	24
10001-20000	220	36
20001-50000	280	48
Maior que 50001	350	60

Fonte: Manual de Orientações Técnicas Auditoria Interna - TJBA

Da tabela acima, informa-se que:

- **Coluna 01 - Tamanho da População:** quantidade de órgãos beneficiados com a distribuição dos bens.
- **Coluna 02 - Tamanho da Amostra:** quantidade de itens (armas, veículos, coletes, etc.) a serem submetidos a verificações físicas.
- **Coluna 03 - Índice de Problemas:** número máximo abaixo do qual os controles da área são considerados aceitáveis, ou seja, se o número de problemas for acima do índice, a unidade de controle deve indicar que os controles internos não são adequados. Isto é, em cenários de amostragem de aceitação, a tabela (ou um plano de amostragem associado) também indicaria o número máximo de não conformidades (defeitos) permitidas na amostra para que todo o lote seja aceito (critério de aceitação).

Essa tabela funciona consoante os seguintes passos:

- a) **Determinar o tamanho da população:** Identificar o número total de itens ou registros que compõem a população que se deseja analisar.
- b) **Definir o nível de confiança:** Estabelecer o grau de certeza desejado na conclusão, geralmente expresso em porcentagem (ex: 95%, 99%).
- c) **Consultar a tabela:** Localizar na tabela Philips o tamanho da população e o nível de confiança desejado para encontrar o tamanho da amostra recomendado.

Exemplo:

Suponha que você esteja auditando um lote de 1000 peças e deseja um nível de confiança de 95%. A Tabela Philips indicaria um tamanho de amostra específico para essa situação. No caso, seria uma amostra de 55 peças (tamanho).

A Tabela Philips, na qual em sua última coluna é estabelecido o número de problemas aceitáveis dentro de determinada população. Se o número de problemas detectados estiver acima do estabelecido na tabela, o auditor interno poderá concluir que o controle interno não está adequado e deverá aprofundar a análise. Vale ressaltar que esta tabela assegura uma margem estatística de 95% de segurança na opinião relatada pelo auditor interno em sua análise.

Importante destacar que a Tabela Philips é apenas uma ferramenta auxiliar. É importante entender os princípios da amostragem estatística para interpretar corretamente os resultados. Existem diferentes tipos de tabelas de amostragem, cada uma com suas particularidades. A Tabela Philips é uma das mais utilizadas em auditoria. Além do tamanho da amostra, outros fatores como o tipo de amostragem (probabilística ou não probabilística) e o tipo de análise a ser realizada também são importantes.

3.4.4.7.2 Amostragem Aleatória Sistemática

A **Amostragem Aleatória Sistemática** é um tipo de amostragem probabilística, onde se faz uma seleção aleatória do primeiro elemento para a amostra e logo se selecionam os itens subsequentes utilizando intervalos fixos ou sistemáticos até chegar ao tamanho da amostra desejada. Existem situações em que a natureza e qualidade dos itens a serem testados não permitem a utilização de amostragem de acordo com os descritos acima, ou os motivos da realização da auditoria torna desnecessária a imparcialidade. Nestes casos, os procedimentos de auditoria devem ser aplicados com

base no julgamento pessoal do auditor interno, o qual efetua a seleção dos itens subjetivamente, calcado principalmente na sua experiência profissional, ou sob a motivação de suspeita de erros, impropriedades ou fraudes.

3.4.5 Alocação da equipe de auditoria

Ao final da etapa de planejamento, o supervisor do trabalho deve reavaliar se as estimativas iniciais de recursos, custos e prazo para realização da auditoria estão compatíveis com as atividades a serem realizadas.

Ainda, deve verificar se a equipe inicialmente designada dispõe da proficiência necessária para a realização do trabalho. Caso negativo, deve proceder a ajustes, de modo que a equipe executora do trabalho disponha do conhecimento, das habilidades e de outras competências necessárias à sua realização.

Se houver alterações, é necessário, ainda, que as respectivas informações sejam atualizadas nos papéis de trabalho de planejamento.

3.4.6 Comunicação com a unidade auditada durante a fase de planejamento

O estabelecimento de uma comunicação eficaz com a Unidade Auditada durante todo o processo de auditoria é fundamental para o bom desenvolvimento dos trabalhos. Com o estabelecimento de uma boa comunicação, a equipe de auditoria pode melhorar a compreensão sobre o objeto auditado, o acesso a fontes de informação, a dados e a esclarecimentos advindos da Unidade Auditada sobre as constatações ou sobre quaisquer aspectos que possam ter influência sobre a opinião da SUPCGE.

É imprescindível, portanto, que os Auditores Governamentais mantenham boas relações profissionais com todas as partes envolvidas no processo de auditoria, promovam um fluxo de informações livre e aberto, respeitando os requisitos de confidencialidade, e conduzam discussões em um ambiente de mútuo respeito e compreensão do papel e das responsabilidades das partes envolvidas.

O supervisor e a equipe de auditoria devem estabelecer canais de comunicação diretos com os responsáveis pela Unidade Auditada e se comunicar com estes a respeito da dinâmica, do objetivo e do alcance do trabalho; do período planejado para sua realização; da importância de serem disponibilizados tempestivamente informações e documentos; das constatações; de riscos imediatos e significativos identificados pela equipe e de outros assuntos necessários ao andamento do trabalho.

Eventuais dificuldades encontradas pela equipe e que se constituam em limitações de acesso a informações necessárias à realização do trabalho, devem ser comunicadas pelo supervisor, ou pelo responsável pela SUPCGE, de imediato e formalmente, à alta administração ou ao conselho, se houver, com solicitação da adoção das providências necessárias à continuidade dos trabalhos de auditoria.

Em geral, a comunicação da equipe com a Unidade Auditada ocorre por escrito (formal), tanto para solicitar, quanto para enviar informações. Não obstante, para maior compreensão entre as partes, é importante que sejam realizadas reuniões com os responsáveis pela Unidade Auditada, de modo a facilitar o entendimento quanto ao trabalho e aos seus respectivos resultados.

Nesta seção, serão apresentadas, em detalhes, as seguintes **formas de comunicação com a Unidade Auditada durante os trabalhos de auditoria:**

- a) Documento de formalização dos trabalhos, com obrigatoriedade de reunião de abertura, para apresentação da equipe, das diretrizes, dos objetivos e do escopo;
- b) Documento de apresentação dos critérios de auditoria adotados, para alinhamento dos padrões com a Unidade Auditada.

Cabe esclarecer, no entanto, que tais formas de comunicação constituem exemplos, ou seja, não excluem outros tipos de documentos ou reuniões que, eventualmente, determinada SUPCGE já tenha implementado em seus processos de trabalho.

Os referidos documentos e a sua forma de encaminhamento devem seguir as regras de comunicação oficial adotadas pela organização à qual a SUPCGE pertence. Essas mesmas regras devem ser observadas em relação à competência para a assinatura dos documentos.

Também não devem ser consideradas excluídas as interlocuções presenciais da equipe de auditoria com a Unidade Auditada em função da aplicação das técnicas previstas nos testes, tais como entrevistas e observação direta.

3.4.6.1 Documento de formalização dos trabalhos

Tendo em vista o respeito e a colaboração que devem prevalecer na relação entre a SUPCGE e a Unidade Auditada, é considerada uma boa prática a SUPCGE encaminhar documento formal (em regra, um ofício) à alta administração da Unidade Auditada informando-a sobre as diretrizes do trabalho que será realizado, assim que essas diretrizes forem definidas. Cabe ao supervisor dos trabalhos determinar quando essa

comunicação será encaminhada. Todavia, a recomendação é que seja realizada antes da etapa de planejamento da auditoria, isto é, antes de serem realizados levantamentos ou aplicados testes de auditoria pela equipe.

A Reunião de Abertura é obrigatória nessa etapa inicial dos trabalhos. Essa reunião tem por finalidade comunicar aos representantes da Unidade Auditada que o trabalho de auditoria foi iniciado, bem como apresentar as principais informações acerca da sua execução.

A reunião deve contar, sempre que possível, com a participação do dirigente máximo da Unidade Auditada (Secretário, Diretor-Geral, Coordenador-Geral etc.), e ser conduzida pelo responsável pela SUPCGE, podendo haver delegação desta atribuição ao supervisor da auditoria.

Como **pauta mínima para a reunião de abertura**, sugere-se:

- a) comunicação do tipo de auditoria e do objetivo geral do trabalho;
- b) apresentação do cronograma, incluindo prazos previstos para trabalho de campo, relatoria e datas prováveis das reuniões com a Unidade Auditada;
- c) apresentação da equipe de auditoria, inclusive indicando quem exercerá o papel de supervisor e de coordenador de equipe;
- d) identificação de representante da Unidade Auditada que possa atuar como interlocutor da equipe de auditoria;
- e) definição dos recursos e da estrutura necessários para os trabalhos de campo, tais como disponibilização de espaço físico e de equipamentos, se for o caso;
- f) tratativas sobre acesso a instalações físicas, documentos e informações, inclusive quando houver dados sigilosos;
- g) exposição da dinâmica da auditoria, se o auditado não tiver familiaridade com esse processo;
- h) indicação da forma de comunicação dos resultados;
- i) indicação das responsabilidades do auditado;
- j) exposição, por parte dos representantes da Unidade Auditada, caso queiram, de possíveis sugestões para o escopo da auditoria ou de quaisquer preocupações ou dúvidas sobre o trabalho.

É desejável que, na reunião de abertura, seja entregue ao dirigente máximo da Unidade Auditada documento que comunique formalmente os assuntos a serem tratados. Esse documento deve também apresentar a equipe designada para a

realização da auditoria, indicando os responsáveis pela sua coordenação e pela sua supervisão e informar o período total de realização do trabalho, o seu objetivo e o escopo.

Adicionalmente, pode abordar os seguintes aspectos:

- a) previsão legal e/ou normativa para a realização do trabalho;
- b) necessidade de adoção, por parte da Unidade Auditada, das seguintes medidas:
 - disponibilização de recursos e/ou apoio logístico adequado, tais como sala reservada e segura, computadores e acesso à internet, quando necessários;
 - disponibilização de senhas de acesso aos sistemas corporativos da Unidade Auditada, quando necessários;
 - designação de um interlocutor que possua conhecimento das subunidades da Unidade Auditada.

O **Apêndice D** disponibiliza um exemplo de Ofício de Formalização dos trabalhos e apresentação da equipe de auditoria.

3.4.6.2 Documento de apresentação dos critérios de auditoria

Os critérios da auditoria são normas de referência, requisitos, legislação, regulamentos, especificações, procedimentos internos, dentre outros, que são usados como referência para realizar a auditoria.

Eles **devem ser comunicados aos responsáveis** pelo objeto de auditoria e por eles validados (formal ou tacitamente) **até o final da etapa de planejamento (ou após a elaboração do programa de trabalho)**, de maneira que o trabalho de auditoria se desenvolva com base em critérios adequados e devidamente reconhecidos pelos gestores, minimizando, portanto, o risco de emissão de opinião inadequada pela equipe de auditoria.

Além disso, é recomendável uma reunião com os representantes da Unidade Auditada, especialmente com aqueles relacionados diretamente ao objeto auditado, para alinhamento dos critérios de auditorias estabelecidos pela equipe, com destaque para as questões de auditorias e à referência normativa que a subsidiam, de modo a discutir possíveis soluções para problemas detectados.

A comunicação formal deve conter, no mínimo, as seguintes informações:

- a) questões de auditoria levantadas na matriz de planejamento;

- b) critérios de auditoria (leis, normativos, manuais, acordos normativos etc.);
- c) estabelecimento de prazo para que a Unidade Auditada se manifeste formalmente em caso de divergência quanto ao(s) critério(s) aplicado(s).

Caso haja divergência quanto ao critério aplicado, solicita-se que a Unidade Auditada se manifeste formalmente (por ofício, preferencialmente) no prazo estabelecido no documento (não pode ser inferior a cinco dias úteis), apresentando os elementos necessários à reavaliação. A ausência de manifestação no prazo indicado será considerada como indicativa da concordância com os critérios de auditoria.

O **Apêndice G** disponibiliza um exemplo de documento de apresentação dos critérios de auditoria.

4 EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA

A transição entre a fase de planejamento e a de execução é discreta, posto que ambas envolvem 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 das constatações de auditoria. As constatações, que deverão estar devidamente fundamentados nas evidências, possibilitarão a emissão de opinião por parte da SUPCGE 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.

4.1 COMUNICAÇÃO COM A UNIDADE AUDITADA DURANTE A FASE DE EXECUÇÃO

Como mencionado na Seção 3.4.6, o estabelecimento de uma comunicação eficaz com a Unidade Auditada durante todo o processo de auditoria é fundamental para o bom desenvolvimento dos trabalhos, uma vez que pode melhorar a compreensão sobre o objeto auditado, o acesso a fontes de informação a dados e a esclarecimentos advindos da Unidade Auditada.

Nesta seção, serão apresentadas, em detalhes, as seguintes **formas de comunicação com a Unidade Auditada durante a execução dos trabalhos de auditoria**:

- a) Solicitação de Auditoria (SA);
- b) Nota de Auditoria (NA);
- c) Reunião para apresentação das constatações e discussão das possíveis soluções.

A tabela adiante apresenta um resumo da interlocução entre a SUPCGE e a Unidade Auditada, com base nas Seções 3.4.6 e 4.1:

TABELA 06: COMUNICAÇÃO COM A UNIDADE AUDITADA (PLANEJAMENTO/EXECUÇÃO)		
Instrumento	Etapa	Nota
Documento de formalização dos trabalhos	Planejamento	Ofício (Apêndice C)
Documento de apresentação dos critérios de auditoria adotados, inclusive por meio de reunião específica para esse fim*	Planejamento	Ofício (Encaminhado após a elaboração do programa de trabalho e antes da etapa de execução) (Apêndice G)
Solicitação de Auditoria (SA)	Execução	SA (Apêndice H)
Nota de Auditoria (NA)	Execução	NA (Apêndice I)
Documento de solicitação de reunião para apresentação das constatações e discussão das possíveis soluções*	Execução	Ofício (Apêndice L)
*NOTA: A ausência de manifestação formal da Unidade Auditada, no prazo estabelecido pela SUPCGE, será considerada como indicativa da concordância com os critérios de auditoria.		

4.1.1 Solicitação de auditoria

Constitui documento utilizado pela SUPCGE 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, devendo ser assinada pelo responsável pela SUPCGE, ou pelo supervisor.

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, conseqüentemente, 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, preferencialmente por 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 SUPCGE 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, conforme especificado na seção 4.7 deste Manual.

O **Apêndice H** disponibiliza um exemplo de Solicitação de Auditoria.

4.1.2 Nota de auditoria

É o documento emitido pela SUPCGE, 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 materialidade, 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, devendo ser assinada pelo responsável pela SUPCGE, ou pelo supervisor. 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 especificados na seção 4.4 deste Manual, relativos às constatações 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.

O **Apêndice I** disponibiliza um exemplo de Nota de Auditoria.

4.1.3 Reunião para apresentação das constatações e discussão das possíveis soluções

Durante a fase de execução da auditoria, poderão ocorrer reuniões com a Unidade Auditada para esclarecer pontos específicos relativos ao objeto auditado, assim como para analisar e discutir as constatações de auditoria. Também é recomendável que, à medida que a equipe for concluindo as constatações, os encaminhe à Unidade Auditada, por meio de solicitações de auditoria, com a finalidade de esclarecer as situações ali descritas. Ambas as iniciativas visam a garantir que toda informação pertinente seja considerada nas análises e nas conclusões obtidas, evitando entendimentos equivocados.

Não obstante a realização dessas interlocuções, **a fase final da auditoria requer ao menos uma reunião com os representantes da Unidade Auditada**, especialmente aqueles relacionados diretamente ao objeto auditado, em que sejam discutidas as constatações que indicarem a existência de falhas relevantes e as possíveis soluções para os problemas detectados. Esse encontro também é conhecido como Reunião de Busca Conjunta de Soluções (RBCS).

Esse encontro deve acontecer após a elaboração da Matriz de Constatações e do Relatório Preliminar. Para que essa oportunidade de interação seja melhor aproveitada, é recomendável que a SUPCGE encaminhe as constatações aos gestores da Unidade Auditada, de forma consolidada, antes da reunião.

A **RBCS** deve ser **conduzida pelo supervisor do trabalho**, podendo haver delegação desta atribuição, e contar, na medida do possível, com a participação de toda a equipe.

Como pauta mínima para a reunião, sugere-se:

- a) reporte de situações ocorridas durante o trabalho que podem diminuir a confiabilidade do resultado da auditoria;
- b) apresentação e discussão das constatações e dos resultados da auditoria;
- c) discussão das recomendações para melhoria, bem como dos respectivos prazos para sua implementação;
- d) estabelecimento de prazo para a Unidade Auditada se manifestar formalmente sobre as conclusões da auditoria, caso deseje, principalmente em caso de discordância quanto às constatações ou às possíveis recomendações.

Se novas informações forem obtidas a partir dessa interação e ensejarem a modificação das constatações, deverá haver, após a sua adequação, nova avaliação por parte do supervisor. Em seguida as constatações deverão ser novamente apresentadas à Unidade Auditada e, se necessário, agendada nova reunião para discussão.

Por fim, após a realização da **RBCS**, recomenda-se a definição de prazo para as manifestações adicionais *[não pode ser inferior a cinco dias úteis]* e destacar que a ausência de manifestação no prazo indicado será considerada como indicativa da concordância com as informações do Relatório Preliminar de Auditoria.

4.2 COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Nessa fase, a equipe deve utilizar técnicas de coleta e de análise de dados para realizar os testes de auditoria estabelecidos na etapa de planejamento. Esses testes devem estar registrados no programa de trabalho (matriz de planejamento).

A partir principalmente da execução das técnicas previstas no planejamento, devem ser obtidas as evidências que sustentam a opinião da SUPCGE sobre o objeto. A equipe deve estar segura de que, com base nas evidências coletadas, as mesmas conclusões seriam obtidas por terceiros com prudência e conhecimento suficiente. A seção 4.3 apresenta aspectos relacionados à obtenção e às características das evidências.

A equipe deve também avaliar, a cada momento, a necessidade de obter informações adicionais para garantir essa segurança. **Caso seja necessário utilizar técnicas não previstas na etapa de planejamento, o programa de trabalho deverá ser alterado após aprovação da instância responsável.**

Os resultados dos testes, após serem compreendidos e interpretados pelos auditores, servirão de base para a construção das constatações e, por conseguinte, para responder às questões de auditoria, para a formação de opinião (conclusão) da equipe e para elaboração das recomendações. Portanto, se a coleta e a análise de dados apresentarem falhas, todo o trabalho de auditoria poderá ser comprometido.

4.3 EVIDÊNCIAS

As evidências de auditoria são as informações coletadas, analisadas e avaliadas pelo auditor para apoiar as constatações e as conclusões do trabalho de auditoria. Constituem **meio de informação ou de prova** para fundamentar a opinião da SUPCGE e, ao mesmo tempo, reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável.

Segundo a NBC TA 500 (R1) – Evidência de Auditoria, *“Ao estabelecer e executar procedimentos de auditoria, o auditor deve considerar a relevância e a confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria, incluindo informações obtidas de fonte de informações externa”*.

Devem estar **documentadas em papéis de trabalho** e organizadas e referenciadas apropriadamente, conforme procedimentos definidos formalmente pelo responsável pela SUPCGE.

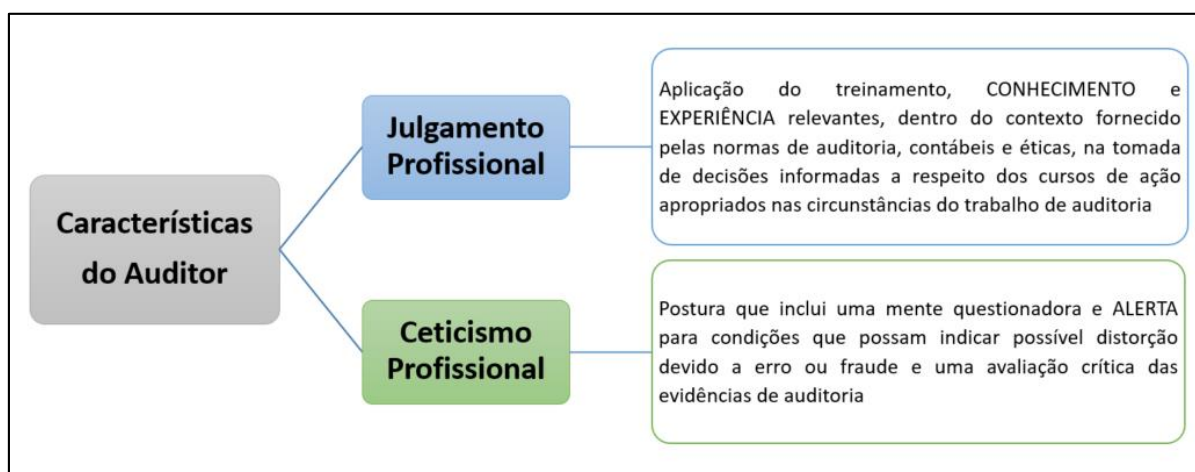
A qualidade das conclusões e das recomendações da SUPCGE depende da capacidade da equipe de auditoria de reunir e de avaliar evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis. Para reunir as evidências que atendam ao objetivo do trabalho, **é imprescindível** que os Auditores Governamentais tenham **adequado conhecimento dos procedimentos de auditoria**. Para avaliá-las 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.

A figura adiante representa as características inerentes ao auditor interno governamental:

FIGURA 09: Características inerentes ao Auditor



Fonte: Elaboração própria

4.3.1 Atributos das evidências

Conforme estabelecido na NBC TA 500 (R1) – Evidência de Auditoria, existem duas características relacionadas às evidências de auditoria que merecem destaque, a saber: **adequação e suficiência**.

A **adequação** refere-se à **medida qualitativa** da evidência de auditoria. Assim, a norma associa essa característica da evidência com a sua relevância e com a sua confiabilidade para suportar as conclusões do auditor.

Por outro lado, a **suficiência** refere-se à **medida quantitativa** da evidência. A evidência suficiente é aquela concreta, adequada e convincente.

O Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (IN SFC nº 03, de 2017) apresenta a *confiabilidade*, a *fidedignidade*, a *relevância* e a *utilidade* como medidas de qualidade (adequação).

A evidência suficiente é concreta, adequada e convincente. É aquela que se sustenta a ponto de permitir que outro profissional imparcial chegue à mesma conclusão alcançada pela equipe que realizou a auditoria.

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 Governamentais, quais sejam:

- a) evidência obtida de terceiros independentes tende a ser mais imparcial do que 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 das constatações e para a formação da opinião emitida pelo auditor.

4.3.2 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 uma constatação;
- 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 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.

4.3.3 Fontes de informação

As fontes de informação capazes de gerar evidências podem ser internas ou externas à organização auditada

Informações internas são aquelas produzidas no âmbito da organização. Podem ser processadas por uma parte externa ou não. Informações que são produzidas pelo órgão ou entidade e processadas por agentes externos tendem a ser mais confiáveis do que informações puramente internas.

As informações externas são produzidas por organização independente da Unidade Auditada, mas podem ser subsequentemente processadas ou não por esta. As informações processadas posteriormente pela Unidade Auditada, em geral, são consideradas menos confiáveis do que as informações puramente externas, e essas, por sua vez, tendem a ser mais confiáveis do que as produzidas internamente, posto que estão menos expostas a possíveis alterações pelo auditado.

As “informações produzidas por serviços de terceiros” podem ser assim denominadas por não se enquadrarem perfeitamente em nenhum dos critérios citados anteriormente. Se, por um lado, são produzidas externamente à organização, por outro lado, não têm o mesmo grau de confiabilidade que pode ser normalmente atribuído a uma fonte externa.

4.3.4 Grau de persuasão das evidências

Considerando-se que as evidências de auditoria são necessárias para sustentar a opinião da SUPCGE, que não é tão comum o auditor encontrar evidências que sozinhas comprovem as situações apontadas, e que confiar em evidências que transmitem pouco ou nenhum convencimento aumenta consideravelmente o risco de auditoria, o auditor deve estar atento ao grau de persuasão das informações utilizadas.

A persuasão é a capacidade de a informação apoiar o auditor na formulação de constatações, de conclusões e de recomendações, de forma a lhe garantir segurança razoável e a convencer o auditado e os demais destinatários do trabalho de que a sua opinião está correta. É possível obter evidências persuasivas adequadas e suficientes se, entre outras ações, a equipe de auditoria construir um planejamento consistente e eficaz.

Nesse sentido, alguns indicativos podem auxiliar os Auditores Governamentais a obterem e registrarem evidências mais persuasivas, quais sejam:

- a) o exame físico realizado pelo auditor fornece evidência mais convincente;

- b) a observação direta realizada pelo auditor constitui o segundo tipo de técnica mais persuasiva;
- c) informações provenientes de terceiros são mais convincentes do que as enviadas pela Unidade Auditada;
- d) informações documentais são mais convincentes do que as testemunhais, sendo que essas últimas são as menos persuasivas de todas.

Além disso, são mais convincentes as informações advindas de fontes confiáveis e aquelas que são corroboradas por outras.

O Auditor Governamental, contudo, deve ter em mente que há limites práticos e legais à capacidade de obter evidências de auditoria, tais como situações de fraude; informações coletadas ou fornecidas com problemas de integridade e, até mesmo, a ausência de poderes legais, como o poder de busca e apreensão de documentos e informações. Essas limitações influenciam o grau de persuasão ou de convencimento das evidências.

4.4 CONSTATAÇÕES DE AUDITORIA (OU OBSERVAÇÕES)

Constatação 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.

Segundo as Normas Globais de Auditoria Interna, constatação é a determinação de que existe uma lacuna entre os critérios de avaliação e a condição estabelecida para o objeto de auditoria. Também pode ser chamado de observação (Nota: substitui o termo “achados” largamente utilizado em auditoria).

Nesse sentido, a constatação 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 irregularidades.

As constatações de auditoria devem ser revisadas e aprovadas pelo supervisor dos trabalhos antes de serem apresentados à Unidade Auditada. Nesse processo, o supervisor deve se certificar de que estejam devidamente suportados por evidências. É recomendável que sejam realizadas reuniões entre a equipe, o coordenador e o supervisor do trabalho, de modo a facilitar o nivelamento dos entendimentos.

4.4.1 Requisitos básicos

Uma constatação de auditoria deve ser desenvolvida 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;
 - aquelas constatações 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 essas constatações 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 4.4.2), de forma que mesmo um terceiro (prudente e informado) que não tenha participado da auditoria o compreenda e o aceite.

Além dos requisitos aqui descritos, aplicam-se às constatações todas as características esperadas para os relatórios de auditoria apresentadas nas seções 5.2 e 5.3.

4.4.2 Componentes

O desenvolvimento das constatações de auditoria deve contemplar quatro componentes principais, quais sejam: **critério, condição, causa e efeito**.

A tabela abaixo discrimina cada um dos componentes citados, a saber:

TABELA 07: COMPONENTES DAS CONSTATAÇÕES DE AUDITORIA

Componente	Descrição
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 4.3.3 deste Manual.
Condição (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	<p>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.</p> <p>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 Tabel 04, da seção 3.4.2.1.1, pode auxiliar também nesse processo.</p>
Efeito	<p>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.</p> <p>Trata-se do impacto da diferença entre o referencial utilizado pelo auditor (critério) e a situação real encontrada durante a auditoria (condição).</p>

Importante ressaltar que, 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.

Além disso, destaca-se 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.

Em relação ao efeito, o mesmo 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 as constatações tragam também um título (descrição sumária) que sintetize a situação encontrada, de modo a direcionar a atenção do leitor.

4.4.3 Documento auxiliar para a estruturação das constatações

O volume de documentos e informações recebidas em uma auditoria normalmente é bastante significativo, o que termina por dificultar, por exemplo, a identificação do que foi analisado, a relação das constatações entre si e quais evidências suportam as conclusões. Ademais, reunir o resultado do trabalho de diversos auditores pode se tornar tarefa difícil se não houver uma forma de estruturar as informações.

Para superar essas e outras dificuldades, é recomendável organizar as constatações de auditoria em um documento único, que apresente, de forma sintética, as informações que comporão as constatações, o que propicia uma visão geral do trabalho realizado, facilitando as discussões internas e a supervisão.

Com essa finalidade, é comum a utilização de uma **Matriz de Constatações**, estruturada em formato de tabela, em que as colunas correspondam aos componentes das constatações e a outros conteúdos úteis para a compreensão das respostas às questões de auditoria e para auxílio à posterior elaboração da comunicação dos resultados.

Essa matriz pode ser **preenchida somente com os tópicos frasais que sintetizem a informação de cada coluna**. Quanto ao momento de **elaboração**, este deve ser **concomitante à realização dos testes e à formação de opinião** da equipe sobre as respostas às questões de auditoria.

Além das vantagens já citadas, a matriz de constatações ainda possibilita outros ganhos para as equipes de auditoria, quais sejam:

- a) facilita a elaboração das constatações, pois organiza os componentes de acordo com uma ordem lógica;

- b) contribui para que se estruture melhor o relatório, porque permite a organização das constatações de acordo com a ordem de relevância;
- c) facilita a colaboração entre os integrantes da equipe, que podem se sentir mais à vontade para manifestar suas críticas e sugestões antes de a constatação ter sido desenvolvido;
- d) evita a reescrita das constatações, dado que as contribuições da equipe e as revisões do coordenador e do supervisor podem ser realizadas com base na Matriz, antes, portanto, de o auditor desenvolver o texto propriamente dito;
- e) facilita a revisão dos trabalhos, dado que permite que o revisor identifique rapidamente as eventuais lacunas ou inconsistências nas informações, o que contribui para a maior qualidade e tempestividade no desenvolvimento dos relatórios ou de outro instrumento de comunicação;
- f) possibilita a elaboração de relatórios ou de outros instrumentos de comunicação mais concisos e objetivos, pois desestimula a inserção de detalhes ou de outras informações estranhos aos componentes das constatações.

4.5 MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE AUDITADA (OU RESPOSTAS DA UNIDADE AUDITADA)

As constatações 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 SUPCGE definir o formato em que as constatações serão apresentadas. 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 constatações), ou em tópicos, em que cada componente é registrado por meio de textos sintéticos.

Essa apresentação pode ocorrer, a critério da SUPCGE, durante a execução do trabalho, à medida que as constatações forem sendo revisadas pelo supervisor, ou de forma consolidada, quando todas as constatações 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 das constatações de auditoria.

4.6 RECOMENDAÇÕES

As recomendações consistem em ações que a SUPCGE solicita às Unidades Auditadas que adotem com a finalidade de corrigir falhas, aperfeiçoar processos. Não fazem parte das constatações, 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 SUPCGE 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.

4.6.1 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 SUPCGE 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 da constatação 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 da constatação. 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.

4.7 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 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 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) servir como base para o PGMQ da SUPCGE;
- f) facilitar revisões por parte de terceiros.

4.7.1 Elaboração dos papéis de trabalho

O Auditor 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.

4.7.2 Atributos

A NBC TA 500 (R1) – EVIDÊNCIA DE AUDITORIA orienta que as evidências coletadas e produzidas pelos auditores internos devem se constituir de informações apropriada, suficientes, confiáveis, relevantes e úteis, conforme detalhado na seção 4.3.1 deste Manual. Igualmente, os demais papéis de trabalho devem apresentar essas características essenciais.

Além desses atributos, outros também são considerados importantes na elaboração e na organização dos papéis de trabalho, quais sejam: a concisão, a clareza e a completude.

A **concisão** revela um **aspecto do uso econômico e objetivo das informações**. O preenchimento de arquivos com material supérfluo, por exemplo, irá desfocar a equipe do objetivo do trabalho e levar ao uso ineficiente do tempo destinado à auditoria. Dessa forma, os papéis de trabalho não devem conter mais informações do que o necessário, e o auditor deve ter em mente que nem todos os assuntos precisam ser documentados. É importante que os Auditores Governamentais não confundam papel de trabalho com simples cópias de documentos. Essas, para se constituírem em papéis de trabalho, deverão ensejar observações e sustentar as evidências obtidas ao longo do processo de auditoria.

Para garantir o equilíbrio na coleta e na produção de papéis de trabalho, o auditor deve orientar-se pelos procedimentos formais da SUPCGE, sem deixar de fazer uso do ceticismo e de exercer seu julgamento profissional.

A **clareza** está presente **quando os documentos de auditoria são facilmente compreendidos e utilizados**, especialmente na supervisão e na etapa de revisão do trabalho. A clareza é reforçada, por exemplo, quando os documentos de auditoria apresentam uma lista de abreviaturas e um glossário com os principais termos utilizados.

A **completude** é também um atributo relevante, tendo em vista que **a documentação deve suportar todas as informações contidas no relatório** de auditoria, ou em outra forma de comunicação dos resultados, além de indicar o que foi realizado e até mesmo o que não foi abordado no contexto dos trabalhos.

Os auditores devem considerar, ainda, que explicações verbais podem ser utilizadas para esclarecer informações contidas na documentação de auditoria, mas que não representam, por si só, embasamento adequado para o trabalho ou para as conclusões obtidas.

Uma boa prática consiste em os auditores prepararem e manterem, como parte da documentação de auditoria, um resumo que descreva os assuntos significativos identificados durante a auditoria e como eles foram tratados. Tal resumo pode facilitar a supervisão e a revisão dos papéis de trabalho.

4.7.3 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 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 das constatações 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 SUPCGE 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.

4.7.4 Estrutura, organização e armazenamento dos papéis de trabalho

Conforme visto anteriormente, a elaboração da documentação de auditoria é responsabilidade dos Auditores 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 SUPCGE, os quais devem compreender a estrutura, a organização e a forma de armazenamento dos papéis de trabalho.

Os procedimentos relacionados à estrutura, à organização e ao armazenamento dos papéis de trabalho aos serão detalhados em documento que consolidará as orientações práticas do serviço de auditoria.

4.7.4.1 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 SUPCGE 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 SUPCGE 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;
- descrição da população avaliada, incluindo o tamanho da amostra e o método de seleção, se for o caso;
- 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.

4.7.4.2 Organização e armazenamento

Os papéis de trabalho devem ser produzidos e armazenados preferencialmente em meio digital. Nesse caso, o Responsável pela SUPCGE 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, os procedimentos de armazenamento ou de guarda devem garantir a preservação e a integridade dos papéis de trabalho, necessárias para a supervisão, a revisão ou a realização de consultas posteriores pela própria SUPCGE ou por terceiros.

A título de referência, destacamos alguns requisitos relativos ao armazenamento dos papéis de trabalho prescritos pelas normas internacionais de auditoria financeira (auditoria externa independente), no caso, pela NBC TA 230 – Documentação de Auditoria:

- a) o auditor deve organizar a documentação em arquivo de auditoria e completar o processo administrativo de montagem do arquivo final de auditoria tempestivamente após a emissão do relatório;
- b) após a organização do arquivo final de auditoria ter sido completada, o auditor não apaga nem descarta documentação de auditoria de qualquer natureza antes do fim do período de guarda dessa documentação;
- c) nas circunstâncias em que seja necessário modificar a documentação de auditoria existente ou acrescentar nova documentação após a organização do arquivo final de auditoria, o auditor, independentemente da natureza das modificações ou dos acréscimos realizados, deve documentar: as razões; a data de realização; quem executou a modificação ou o acréscimo de documentação; e os responsáveis pela revisão e a supervisão da modificação realizada

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 SUPCGE 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 as 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.

4.7.5 Política de acesso aos papéis de trabalho

Cabe à SUPCGE a responsabilidade pela guarda dos papéis de trabalho e pelo estabelecimento de política que discipline as regras de acesso a esses documentos.

Os termos estabelecidos devem estar de acordo com os preceitos legais e com a política de concessão de acesso a documentos adotada pela organização e incluir, no mínimo:

- a) indicação das partes internas e externas à SUPCGE que podem ter acesso aos papéis de trabalho, como, por exemplo: membros do Conselho de Administração; titulares e respectivos substitutos de determinados cargos ou funções do órgão ou entidade; órgãos de defesa do patrimônio público; Tribunais de Contas. A depender da criticidade de algumas informações, a política pode estabelecer restrições de acesso dentro da própria SUPCGE;
- b) formas de tratamentos no caso de eventuais solicitações de acesso, estabelecendo, por exemplo, responsáveis na SUPCGE pelo atendimento, instâncias de aprovação, análises a serem realizadas e prazos para resposta;
- c) necessidade de manutenção de segredo de justiça ou de sigilo estabelecido pela legislação, como por exemplo, informações pessoais; comerciais; bancárias e industriais. A política deve estabelecer quais partes (internas e externas à organização) poderão ter acesso a informações dessa natureza, bem como meios para formalização da responsabilidade com a manutenção do segredo de justiça ou do sigilo;
- d) necessidade de restringir o acesso às informações classificadas como ultrassecretas, secretas e reservadas, na forma da lei.

O responsável pela SUPCGE deve atentar para que a política não contemple itens que prejudiquem a atribuição dos agentes públicos autorizados por lei.

Além disso, deve-se atender à Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD), a qual dispõe sobre o tratamento de dados pessoais, inclusive nos meios digitais, por pessoa natural ou por pessoa jurídica de direito público ou privado, com o objetivo de proteger os direitos fundamentais de liberdade e de privacidade e o livre desenvolvimento da personalidade da pessoa natural.

4.7.6 Retenção dos papéis de trabalho

O Responsável pela SUPCGE 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 TCU para guarda da documentação apresentada no âmbito das prestações de contas anuais.

Nesse contexto, destaca-se a NBC PA 01 - Gestão de Qualidade para Firms de Auditores Independentes, a qual orienta que as organizações (firmas) estabeleçam políticas e procedimentos para a retenção da documentação de trabalhos. O período de retenção normalmente é de, pelo menos, cinco anos a partir da data do relatório do trabalho, ou, se aplicável, a partir da data do reporte para o grupo, se emitido posteriormente.

Desse modo, destaca-se que, considerando a referência normativa acima, **os papéis de trabalho ficarão sob a guarda do Auditor Governamental**, que deverá mantê-los **por no mínimo 05 (cinco) anos**, contados a partir da data do relatório da equipe de auditoria.

5 COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

A SUPCGE 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, conseqüentemente, 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 SUPCGE. 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 SUPCGE emite suas mensagens, as quais também costumam ser emitidas nas reuniões entre auditores e auditados.

5.1 PLANEJAMENTO DA COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

Para que a comunicação atinja satisfatoriamente a sua finalidade, faz-se necessário que os auditores internos também planejem essa etapa do trabalho. Para isso devem seguir as orientações estabelecidas pela SUPCGE por meio de um manual ou guia que direcionem a equipe em relação à elaboração e à divulgação dos resultados. É necessário que essas orientações disponham, entre outros aspectos, sobre:

- a) os critérios a serem considerados na elaboração das comunicações;
- b) o instrumento utilizado para estruturar o texto, conforme seção 5.5.1;
- c) padrões de qualidade;
- d) a forma e os instrumentos por meio dos quais a equipe comunicará os resultados dos trabalhos;

- e) o tratamento a ser dado a informações sigilosas;
- f) o fluxo de revisão das comunicações no âmbito da SUPCGE;
- g) os responsáveis pela assinatura das comunicações;
- h) o sistema de arquivamento e guarda das comunicações realizadas.

Constitui também prática útil a previsão de desenvolvimento, por parte da equipe, de um plano para se comunicar sobre cada trabalho específico. Esse plano deve, se possível, ser discutido e acordado previamente com as partes interessadas relevantes, como os responsáveis pela área em análise, de modo que sejam consideradas as expectativas da organização em relação à comunicação e aos prazos. Normalmente, o plano aborda o quê, quando, para quem e como os auditores internos se comunicarão. Minimamente deve estar previsto que os auditores internos comuniquem os objetivos, o escopo, os resultados provisórios, os resultados finais do trabalho e as recomendações, por meio de quais documentos, para quem e em que datas. Esse plano pode ser atualizado periodicamente se as circunstâncias exigirem uma alteração.

5.2 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 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.

a) **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.

b) **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.

c) **Concisas:** as comunicações concisas evitam a elaboração desnecessária, detalhes supérfluos, redundância, prolixidade e informações dispensáveis, insignificantes ou não relacionadas ao trabalho.

d) **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, conseqüentemente, para ajudar a organização a atingir seus objetivos. O tom construtivo ao longo das comunicações reflete a seriedade das constatações.

e) **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.

f) **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 SUPCGE deve comunicar imediatamente as informações corrigidas aos destinatários que tiveram acesso à versão anterior.

g) **Tempestivas:** as comunicações tempestivas possibilitam que a organização tome as medidas adequadas no tempo correto. Para alcançar esse requisito, é importante que a SUPCGE 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 SUPCGE pode estabelecer indicadores de desempenho que meçam a pontualidade na apresentação dos resultados.

5.3 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 SUPCGE, passem por um processo de revisão pelo coordenador, pelo supervisor do trabalho e por outras instâncias definidas pela SUPCGE.

Esses revisores devem verificar se o trabalho realizado é consistente com o escopo e os objetivos da auditoria, se as constatações, as conclusões e as recomendações estão sustentados pelas evidências e se o padrão definido pela SUPCGE foi respeitado.

Além desses aspectos, tanto os Auditores Governamentais, quanto os revisores, devem estar atentos à correção gramatical e a outros aspectos linguísticos, como os seguintes:

- a) **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.
- b) **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.
- c) **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.

5.4 FORMAS DE COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

A SUPCGE deve comunicar os resultados dos trabalhos por meio de relatórios ou outros instrumentos admitidos em normas de comunicação oficial, outras normas aplicáveis e boas práticas de auditoria interna.

Tanto o relatório de auditoria quanto os outros instrumentos definidos pela SUPCGE devem:

- a) atender a um formato estabelecido padrão, o que além de facilitar a elaboração, confere uma identidade ao documento;
- b) apresentar os objetivos e o escopo do trabalho de auditoria, a extensão dos testes aplicados, as conclusões, recomendações e os planos de ação propostos;
- c) atender aos requisitos de qualidade estabelecidos pela SUPCGE, além dos constantes da seção 5.2 e 5.3.

A SUPCGE também pode adotar, em complementação às formas de comunicação escrita, a apresentação oral dos resultados do trabalho a determinados destinatários, tais como conselhos e comitês (de administração e de auditoria, por exemplo) e representantes da sociedade.

5.5 RELATÓRIO DE AUDITORIA

A forma de comunicação dos resultados mais comumente utilizada na atividade de auditoria é o relatório. O relatório consiste em documento técnico por meio do qual a SUPCGE comunica os objetivos do trabalho, a extensão dos testes aplicados, as conclusões obtidas, as recomendações emitidas e os planos de ação propostos.

O relatório de auditoria também pode comunicar opiniões gerais, as quais podem ser fornecidas como parte de um relatório individual ou, a depender do trabalho, constituir o conteúdo único de um relatório.

De acordo com a etapa dos trabalhos, os serviços de avaliação apresentam os relatórios **preliminar** e **final**.

5.5.1 Relatório Preliminar de Auditoria de Avaliação

O Relatório Preliminar de Auditoria é o documento formal que apresenta antecipadamente os resultados do trabalho à unidade auditada, possibilitando aos

gestores responsáveis o conhecimento das conclusões da auditoria e a apresentação de informações ou esclarecimentos adicionais que considerem necessários. Finalizadas as etapas internas de elaboração, de revisão e de aprovação do relatório preliminar, ele deve ser formalmente encaminhado para a unidade auditada (exceto quando se tratar de trabalhos realizados sob sigilo de justiça).

As recomendações constantes do documento representam as providências que, em caráter preliminar, foram consideradas apropriadas para o saneamento dos pontos destacados no Relatório, as quais serão debatidas e validadas junto a Unidade Auditada, por ocasião da Reunião de Busca Conjunta de Soluções.

A comunicação de encaminhamento do relatório preliminar deve:

- a) estabelecer as tratativas para agendamento da reunião de busca conjunta de soluções; e
- b) informar o prazo para apresentação da manifestação final sobre os registros consignados no relatório, que não deve ser inferior a cinco dias úteis a partir da referida reunião;
- c) informar que a ausência de manifestação no prazo estabelecido será considerada como indicativa da concordância com as constatações apresentadas.

O **Apêndice K** apresenta o modelo de Relatório Preliminar de Auditoria de Avaliação.

5.5.2 Relatório Final de Auditoria de Avaliação

Realizadas a reunião de busca conjunta de soluções e a análise das manifestações finais da unidade auditada, a equipe promoverá os ajustes eventualmente necessários e concluirá o relatório de auditoria.

Caso as manifestações apresentadas forneçam elementos novos e relevantes para o trabalho, a equipe deverá avaliar a necessidade de exames adicionais e, caso conclua por essa necessidade, definir a extensão e a época desses exames, em conjunto com o supervisor dos trabalhos.

Se esses exames adicionais resultarem em alterações substanciais dos achados de auditoria e na formulação de recomendações adicionais, novo relatório preliminar de auditoria deverá ser confeccionado e encaminhado à unidade auditada, com a realização de nova reunião de busca conjunta de soluções.

Os documentos e os elementos de convicção que fundamentarem eventuais alterações no conteúdo do relatório deverão compor os papéis de trabalho da

auditoria ou ensejar a atualização dos já existentes, de forma que as conclusões expostas no relatório sejam compatíveis com a documentação de suporte do trabalho, incluindo a matriz de achados.

A ausência de manifestação da unidade auditada no prazo estabelecido representa sua concordância tácita com os resultados apresentados no relatório preliminar. Na hipótese de manifestação encaminhada após o prazo definido, as informações devem ser analisadas no decorrer do processo de monitoramento das recomendações, devendo essa situação ser registrada, caso o relatório final ainda não tenha sido distribuído aos seus destinatários, na seção “Manifestação da unidade auditada”.

O disposto no parágrafo anterior não veda a análise imediata de manifestações recebidas após o prazo estabelecido, se ocorrida antes da emissão do relatório final, em especial caso se conclua pela conveniência e pela oportunidade de sua consideração apesar de eventual impacto na data definida para a conclusão do relatório final.

O relatório final de auditoria deve ser encaminhado pelo Responsável pela SUPCGE em até quinze dias após a sua conclusão ao dirigente máximo da unidade auditada (salvo em trabalhos conduzidos sob segredo de justiça) e aos demais clientes do trabalho. O relatório final de auditoria deve ser publicado no site oficial da SUPCGE na internet, exceto quando se tratar de trabalhos conduzidos sob segredo de justiça e os classificados sob restrição de acesso na forma da Lei nº 12.527, de 18.11.2011, observados os prazos, as condições e os procedimentos prescritos em norma específica da SUPCGE sobre o tema.

A publicação poderá ser na íntegra do documento, ou apenas o sumário executivo, conforme estabelecido pelo Responsável pela SUPCGE.

O **Apêndice M** apresenta o modelo de Relatório Final de Auditoria de Avaliação.

5.5.3 Formas de relatório

Não há uma forma única de relatório. Diferentes destinatários normalmente têm diferentes necessidades. Assim sendo, é possível que a SUPCGE adapte as formas de comunicação, o conteúdo e os níveis de detalhe, para atender a essas necessidades. Para isso, é importante considerar as seguintes perguntas sobre os destinatários:

- a) Quem são os leitores mais importantes do relatório?
- b) Quanto eles sabem sobre o objeto auditado?
- c) Como eles planejam usar a comunicação dos resultados?

d) Como as constatações e as conclusões afetam o leitor?

As respostas a essas perguntas devem auxiliar a SUPCGE a decidir qual das formas de comunicação é a mais adequada para cada situação. Essas formas podem variar entre forma longa, forma breve, forma detalhada, síntese e relatório de auditoria progressivo.

A forma mais conhecida de relatório é a **forma longa**, destinada a garantir seu completo entendimento por qualquer leitor com conhecimento razoável sobre o assunto. Por esse motivo, a equipe de auditoria deve registrar todas as informações e as explicações necessárias à sua completa compreensão, assim como as constatações que representem as situações positivas e as negativas identificadas pelos auditores.

Um relatório de **forma breve** pode ser utilizado nos casos em que os exames não tenham revelado nenhuma anormalidade (casos em que há uma perfeita identidade entre critério e condição), ou nos casos em que se considerar que somente os aspectos de não-conformidade devam ser relatados. Nesses últimos, subentende-se que os aspectos não relatados foram considerados adequados.

Em determinadas circunstâncias, a comunicação dos resultados pode conter detalhes técnicos, operacionais, que interessam mais diretamente aos responsáveis pela atividade ou pela área examinada e pouco à alta administração e ao conselho, para quem será suficiente conhecer a essência dos resultados. Nesses casos, pode ser útil que a SUPCGE encaminhe um **relatório detalhado** aos responsáveis diretos por implantar as soluções recomendadas e uma **síntese** à alta administração e ao conselho, relatando somente os principais aspectos identificados.

Em trabalhos muito longos ou complexos, é comum surgirem pontos relevantes que exijam solução imediata. Nessas situações, pode ser útil que os auditores elaborem um **relatório progressivo**, por meio do qual darão ciência à Unidade Auditada dos problemas verificados antes mesmo do término da auditoria, em etapas, garantindo assim a tempestividade das ações corretivas aplicáveis.

5.5.4 Componentes do relatório

Embora o conteúdo dos relatórios possa variar, os seguintes componentes são esperados dessa forma de comunicação.

I - Introdução: fornece informações básicas sobre a Unidade Auditada, a atividade ou o processo auditado, o tipo de auditoria realizada, riscos específicos, sistemas relevantes e/ou departamentos ou funções avaliadas. O objetivo, o escopo, o histórico

e a metodologia, por constituírem partes que dizem respeito ao relatório como um todo, podem ser registrados na introdução do relatório.

II - Objetivo: descreve o que a auditoria buscou realizar. Normalmente são traduzidos por verbos no infinitivo. Exemplo: avaliar, determinar.

III - Escopo: determina os limites da auditoria, ou seja, descreve tanto o que foi incluído na auditoria quanto o que foi excluído e que o leitor poderia esperar que fosse abordado. Nesses casos, é necessário explicar os motivos da exclusão.

IV - Constatações de auditoria: são os registros que respondem aos objetivos do trabalho, ou seja, às questões de auditoria, conforme esclarecido na seção 4.4. São compostos por: critério, condição, causa e consequência. Podem ser fundamentados com exemplos, dados, análises, tabelas ou gráficos relevantes. Ao compor a constatação, a equipe deve dar destaque ao que é mais importante, portanto, o que é principal deve ser incluído no início do texto. As constatações devem ser apresentadas de forma organizada, de acordo com um critério preestabelecido como ordem cronológica, relevância, tema, causa, efeito ou risco.

V - Conclusão: consiste na emissão da opinião final da equipe de auditoria sobre o objeto auditado. Pode envolver algum tipo de classificação. Costuma decorrer dos muitos fatores e informações a que a equipe teve acesso durante o trabalho, principalmente das constatações. Na conclusão, podem ser apresentados as constatações de auditoria de forma sintética, explicitando-se o vínculo entre eles e as questões de auditoria propostas. Podem também ser apresentados os benefícios decorrentes da auditoria realizada, inclusive os financeiros, quando houver, e a causa raiz, quando esta for identificada. Da mesma maneira, quando forem identificadas boas práticas relevantes, essas poderão ser registradas nesse espaço. A abordagem apresentada nesse campo deve ter caráter gerencial, ou seja: abordar aspectos que estejam na alçada da alta administração da unidade.

VI - Recomendações e planos de ação: As recomendações e os planos de ação (estes últimos elaborados pela Unidade Auditada) constituem alguns dos conteúdos principais do relatório de auditoria. É principalmente por meio deles que a SUPCGE agrega valor, indicando soluções práticas e viáveis para mitigar os riscos identificados. Pode-se mesmo afirmar que um trabalho de auditoria só é concluído após o atendimento às recomendações que dele decorreram. As recomendações e os planos de ação devem, preferencialmente, ser elaborados com base na causa raiz, para evitar novas ocorrências, mas também podem ter o foco na correção da condição ou até das consequências. Juntamente com as constatações, constituem o núcleo do relatório de auditoria.

Os planos de ação, que devem estar em harmonia com as recomendações emitidas pelos auditores, trazem normalmente as seguintes informações: objetivo geral que se busca alcançar por meio das ações; ações que serão realizadas e seus objetivos; cronograma para desenvolvimento das ações; responsável pela execução de cada ação.

VII - Manifestação da Unidade Examinada (ou Respostas da Unidade Auditada): consistem nas manifestações da Unidade Auditada em relação às constatações de auditoria. Servem para refutar, explicar, apresentar argumentos, sobretudo quando as constatações relatam deficiências, fraudes, violações, não conformidades. Os auditores devem obter, analisar e relatar não apenas essas respostas, mas também quaisquer ações corretivas planejadas para solucionar as situações apontadas por meio das constatações.

É necessário que o prazo para o encaminhamento dessa resposta seja acordado entre a SUPCGE e a Unidade Auditada, de modo a não prejudicar o andamento dos trabalhos. Se a Unidade Auditada se recusar a responder os questionamentos da equipe ou não conseguir fazê-lo no prazo acordado, a SUPCGE poderá emitir o relatório sem esses comentários.

Nos trabalhos realizados sob sigredo de justiça ou que envolvam informações sigilosas, podem ser estabelecidas restrições na interlocução com a Unidade Auditada, o que equivale a dizer que, a fim de se evitarem possíveis prejuízos ao andamento dos trabalhos, nesses casos, poderá não ser oferecida aos gestores a oportunidade de se manifestarem.

Além dos componentes essenciais, apresentados até aqui, outros itens são comumente inseridos nos relatórios de auditoria, podendo ser adotados pelas SUPCGE, quais sejam:

a) Título: deve ter tamanho suficiente para apresentar os aspectos principais, sem descer a detalhes e, portanto, se estender muito.

b) Informações de identificação (no cabeçalho ou no rodapé): nome da Unidade Auditada; localização da unidade, quando necessário; número da auditoria ou outra numeração que facilite a identificação do trabalho e a sua rastreabilidade; data da emissão do relatório; paginação.

c) Sumário Executivo (ou Resumo): sumário executivo é um documento independente, cuja finalidade é fornecer uma visão clara e concisa dos objetivos e dos resultados do trabalho, transmitindo de forma eficiente informações relevantes e bem fundamentadas. Por facilitar a apropriação do conteúdo do relatório, é especialmente importante nos relatórios longos, cuja extensão pode

desencorajar ou mesmo inviabilizar a sua leitura pela alta administração e pelas demais partes interessadas.

Deve trazer informações essenciais, como:

- a) boas práticas observadas durante a auditoria e quaisquer medidas significativas tomadas pela administração na melhoria da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos da organização;
- b) objetivos;
- c) escopo;
- d) resultados da auditoria (conclusões alcançadas e recomendações emitidas);
- e) resumo das constatações mais significativas.

O Sumário Executivo não deve conter metodologias técnicas de auditoria interna. Essas informações podem ser referenciadas no relatório detalhado, para que o leitor possa obter uma compreensão mais aprofundada das informações apresentadas.

e) Aspectos positivos da gestão: consiste no registro de boas práticas e de outras ações positivas adotadas pela gestão na área ou na atividade auditada, consideradas dignas de destaque pela equipe de auditoria.

f) Resumo das constatações: geralmente contém as constatações mais significativas do relatório de auditoria. Pode incluir um painel que os enumere na forma de uma tabela, indicando o número de constatações ou recomendações por atividade auditada, de acordo com sua importância. As principais constatações podem ser resumidas de forma positiva (foco no aprimoramento) ou de forma negativa (foco em deficiências). A SUPCGE pode mostrar a tendência (positiva ou negativa) em comparação com auditorias anteriores da mesma atividade.

Nesse campo, a SUPCGE pode optar por realizar a classificação das constatações com base em critérios como grau de risco, materialidade e relevância, por exemplo.

O resumo executivo pode incluir também as informações sobre os planos de ação de auditorias anteriores que não foram concluídos ou as datas de implementação de recomendações que expiraram. Nesses casos, pode ser necessário acrescentarem-se informações sobre as constatações que geraram as recomendações ou os planos de ação.

Distribuição (na capa): indicação dos nomes ou dos cargos de quem receberá o relatório.

Auditores: indica os membros da equipe e os demais responsáveis pelo trabalho, quando a SUPCGE considerar apropriado.

Histórico: por vezes, alguns objetos de auditoria ou mesmo alguns constatações, para serem melhor compreendidos, requerem uma explicação ou contextualização. Normalmente isso se verifica quando ocorrem mudanças significativas relacionadas à área ou ao objeto auditado, quando a área auditada é muito técnica ou específica, ou quando o objeto auditado já foi abordado em auditorias anteriores, cujos resultados provocam efeitos na auditoria atual. Esta seção pode fazer parte da constatação, do sumário executivo ou mesmo da introdução, a depender do caso.

Metodologia: nesta seção, se descreve como a auditoria foi conduzida, ou seja, que atividades gerais de auditoria foram realizadas e que ferramentas foram utilizadas. Métodos de trabalho utilizados especificamente para uma constatação podem ser descritos na própria constatação.

Apêndices: nesta seção, podem ser registradas informações adicionais, como definições das classificações do relatório e das constatações utilizadas; glossário; dados em nível analítico relacionados às constatações, entre outros.

Declaração de conformidade com as normas: essa declaração somente pode ser feita se os resultados do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade a sustentarem.

5.6 ENCAMINHAMENTO DAS COMUNICAÇÕES AOS DESTINATÁRIOS

Cabe à SUPCGE estabelecer fluxos operacionais que garantam o encaminhamento das comunicações aos respectivos destinatários. Para tanto, deve definir o prazo e os responsáveis por esse encaminhamento e quais partes interessadas, além da alta administração, devem figurar entre os receptores.

Tratando-se de auditoria governamental, há casos em que os destinatários estão previstos em lei ou em normativos. Nos casos em que não houver essa definição, o responsável pela SUPCGE pode fundamentar-se nos protocolos de comunicação da organização, no organograma e também nas expectativas da alta administração e do conselho, quando for o caso. O fundamental, entretanto, é que as **comunicações sejam enviadas àqueles que delas necessitam para análise ou tomada de decisão, e aos responsáveis pelo objeto auditado**, pelo atendimento às recomendações e pelo

desenvolvimento dos planos de ação. De modo geral, são estes os destinatários: proprietários de processo e gerentes; administradores, auditores externos e outras partes interessadas consideradas necessárias.

Nos casos em que houver alterações nos resultados dos trabalhos após o seu encaminhamento, a SUPCGE deverá comunicar as informações corrigidas a todos os destinatários que tiveram acesso à versão anterior.

5.7 DIVULGAÇÃO DOS RESULTADOS

A SUPCGE deve estabelecer mecanismos que garantam a divulgação dos resultados dos trabalhos na internet. Essa obrigatoriedade, contudo, não se aplica aos trabalhos realizados sob sigredo de justiça e que atuam em órgãos ou entidades que desempenham atividades econômicas, comerciais ou regulatórias.

Antes da publicação, o responsável pela Unidade Auditada deve ser consultado sobre a existência, na comunicação final dos resultados, de informação sigilosa e de informações pessoais, classificadas nos termos da Lei nº 12.527/2011, e também de informações submetidas a sigilo por meio de legislação específica.

Para responder à consulta, a Unidade Auditada deverá analisar as informações constantes da comunicação e manifestar-se formalmente, embasada em dispositivos legais, de acordo com o prazo estabelecido pela SUPCGE. Após a análise por parte da SUPCGE da manifestação da organização, deverão ser suprimidas das comunicações todas as informações cujo enquadramento nas hipóteses legais for confirmado.

Tendo em vista a complexidade de alguns temas e a dificuldade de aplicação da lei a casos concretos, poderá ser necessário o auxílio da área jurídica para a realização da análise.

Se houver alterações no documento por meio do qual os resultados foram comunicados, a SUPCGE deverá proceder a atualização da versão publicada anteriormente.

6 MONITORAMENTO

A responsabilidade pelo atendimento às recomendações emitidas pelas SUPCGE compete, em primeiro lugar, aos gestores das Unidades Auditadas. Ao responsável pela SUPCGE cabe o estabelecimento, a manutenção e a supervisão (a qual poderá ser delegada) do processo de monitoramento da implementação das recomendações.

A etapa de monitoramento é iniciada a partir do encaminhamento do relatório final à unidade auditada. Uma vez que a efetiva agregação de valor do trabalho de auditoria somente é aferida quando as recomendações são atendidas e as melhorias propostas são alcançadas, é essencial que o monitoramento das recomendações seja realizado de forma estruturada, regular e interativa, com a devida previsão dessa atividade no plano operacional da SUPCGE.

O monitoramento consiste na adoção de ações pela SUPCGE, a fim de verificar se as medidas implementadas pela Unidade Auditada estão de acordo com as recomendações emitidas pela SUPCGE ou com o plano de ação acordado e se aquelas medidas foram suficientes para solucionar a situação apontada como inadequada frente aos critérios adotados.

À SUPCGE, portanto, não basta recomendar. Há a **necessidade de verificar a efetividade das suas recomendações**, o que constitui, a um só tempo, uma forma de a SUPCGE avaliar a qualidade dos seus trabalhos e também de assegurar que a atividade de Auditoria Interna Governamental contribua efetivamente para o aperfeiçoamento da gestão pública, agregando valor às Unidades Auditadas. Os objetivos da auditoria, portanto, não são atingidos plenamente com a emissão do relatório, mas somente quando a Unidade Auditada implementa as respectivas recomendações e essas são avaliadas como suficientes pela SUPCGE.

Dessa forma, mais do que verificar o mero cumprimento de formalidades, é fundamental que a prioridade desse monitoramento seja avaliar se os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão realmente se tornaram mais eficazes, mais eficientes e/ou mais econômicos, bem como, se for o caso, se as políticas públicas se tornaram mais efetivas.

Com base nas informações e nos documentos recebidos, os auditores devem avaliar se as providências informadas são adequadas e suficientes para o atendimento da recomendação emitida, o que, a depender da complexidade das providências e ações

a serem adotadas, poderá ensejar a realização de diligências, de exames adicionais ou de uma nova avaliação para a formação de opinião.

6.1 O PROCESSO DE MONITORAMENTO

O monitoramento normalmente é estruturado de acordo com as seguintes etapas:

- a) estabelecimento de prazo para o envio de resposta pela Unidade Auditada;
- b) recebimento e avaliação de respostas da Unidade Auditada;
- c) realização de testes, quando necessário;
- d) comunicação à Unidade Auditada das conclusões obtidas pela SUPCGE;
- e) estabelecimento de um processo de comunicação da situação da implementação das recomendações à alta administração ou ao conselho, se houver.

Todas as etapas citadas anteriormente devem ser registradas por meio de algum instrumento (preferencialmente sistema informatizado que possibilite a formação de um banco de dados) adequado ao porte e à complexidade da SUPCGE, o qual deve contribuir para que as informações sobre o monitoramento se mantenham atualizadas e disponíveis.

O monitoramento da implementação de recomendações deve ser incluído no planejamento de atividades e, conseqüentemente, no Plano de Auditoria Interna da SUPCGE. Isso inclui não somente testes específicos para verificação de medidas adotadas pela unidade, mas também a verificação geral da situação em que se encontram as recomendações emitidas.

É importante ressaltar que, para que o processo de monitoramento se dê de forma efetiva, deve ser realizado com independência e objetividade, da mesma forma que as demais atividades da SUPCGE.

6.2 FORMAS E CRITÉRIOS DE MONITORAMENTO

Para avaliar a resposta da Unidade Auditada às recomendações emitidas, a SUPCGE poderá adotar algumas das seguintes estratégias (que não são excludentes entre si):

- a) em período preestabelecido, por exemplo, trimestralmente, verificar a situação de todas as recomendações ou de algumas consideradas mais relevantes que deveriam ter sido concluídas no período anterior;
- b) realizar trabalhos de avaliação com o objetivo de validar providências implementadas pela administração e avaliar a qualidade das ações corretivas implementadas;
- c) proceder ao acompanhamento de recomendações pendentes no decorrer de um outro trabalho de auditoria programado para a mesma área da Unidade Auditada.

A seleção dessas estratégias, ou seja, a forma de monitorar, juntamente com a frequência das ações constituem a intensidade do processo de monitoramento, para cuja definição se deve levar em consideração os seguintes critérios: a gravidade dos riscos envolvidos; a complexidade do objeto da recomendação e o grau de maturidade da gestão de riscos da Unidade Auditada. Quanto maiores forem os riscos e a complexidade das medidas a serem implementadas, a SUPCGE deverá executar mais ações, ações de maior complexidade, ou ainda, ações em menor espaço de tempo para verificar o atendimento às recomendações. Em relação ao grau de maturidade, a SUPCGE deve definir a intensidade de monitoramento de forma inversa, ou seja, quanto menor a maturidade da gestão de riscos da Unidade Auditada, maior deve ser sua intensidade.

Os procedimentos relacionados à forma de monitorar as recomendações ao gestor serão descritos em documento que consolidará as orientações práticas do serviço de auditoria.

6.2.1 Monitoramento de implementação de recomendações oriundas de trabalhos de consultoria

Para monitorar a implementação de recomendações decorrentes de atividades de consultoria, a SUPCGE deve definir durante o planejamento do trabalho, em conjunto com a Unidade Auditada, se haverá monitoramento e a forma de realizá-lo, devendo essa definição ser documentada adequadamente.

A elaboração e o monitoramento de recomendações em trabalhos de consultoria devem ser previstos no termo de compromisso, cabendo à SUPCGE, em conjunto com a unidade auditada, avaliar os riscos associados à não realização dessa etapa do trabalho.

Quando previsto, o processo de monitoramento das recomendações será realizado em observância aos mesmos requisitos e orientações aplicáveis aos trabalhos de avaliação, o qual constará em documento que consolidará as orientações práticas do serviço de auditoria.

6.2.2 Situação das recomendações

O monitoramento independe do instrumento de comunicação que gerou as recomendações (relatório de auditoria, nota técnica etc.) e deve ser feito de forma dinâmica. Significa dizer que as recomendações, até atingirem a situação ideal de "atendidas", podem passar por outras "situações", como "em atraso", por exemplo. Podem ainda ser alteradas ou mesmo canceladas devido a mudanças significativas em seu objeto, ou no contexto da Unidade Auditada, que as inviabilizem ou as tornem desnecessárias. É importante que a SUPCGE estabeleça essas situações possíveis, a fim de facilitar a interpretação do atendimento às recomendações e, por conseguinte, também o reporte à alta administração.

A SUPCGE deve manter os documentos correspondentes a esses eventos como papéis de trabalho e registrar tais alterações, cancelamentos e respectivas justificativas em seu instrumento de monitoramento.

No posicionamento dos auditores quanto às recomendações em monitoramento, devem ser utilizadas como referência as tipologias registradas na tabela adiante::

TABELA 08 – TIPOLOGIAS DE POSICIONAMENTO SOBRE RECOMENDAÇÕES EM MONITORAMENTO	
POSICIONAMENTO	SITUAÇÃO APLICÁVEL
Conclusão do monitoramento	<ul style="list-style-type: none">- Recomendação implementada;- Recomendação não implementada (assunção do risco pelo gestor).
Reiteração	<ul style="list-style-type: none">- Recomendação implementada parcialmente- Recomendação não implementada (ação inadequada ou insuficiente);- Ausência de providências.
Revisão da recomendação	<ul style="list-style-type: none">- Revisão do comando da recomendação- Revisão do prazo para implementação
Consolidação da recomendação	Agrupamento de recomendações de mesma natureza.
Cancelamento da recomendação	Perda de objeto ou da relevância da recomendação.

6.3 MONITORAMENTO DE IMPLEMENTAÇÃO DE RECOMENDAÇÕES REITERADAMENTE NÃO ATENDIDAS

A alta administração da Unidade Auditada tem a responsabilidade de zelar pelo cumprimento das recomendações emitidas pela SUPCGE e também de aceitar formalmente o risco correspondente caso decida não as implementar. Nesta situação, e caso a SUPCGE conclua que a Unidade Auditada aceitou um nível de risco que pode ser inaceitável para a organização, o responsável pela SUPCGE deve discutir o assunto com a alta administração. Se o responsável pela SUPCGE concluir que o assunto não foi resolvido, ele deve comunicar a questão ao conselho (ou outra instância com atribuição equivalente), se houver.

Antes da discussão com a alta administração, o responsável pela SUPCGE deve avaliar a conveniência de fazer interlocução com as áreas responsáveis pelo risco em questão para compartilhar suas preocupações, conhecer a perspectiva dos gestores envolvidos e orientá-los quanto à resposta a esse risco.

Nos casos de desatendimento persistente a recomendações prioritárias/relevantes relacionadas a irregularidades, o responsável pela SUPCGE deve fazer comunicar o fato e o encaminhamento para providências ao Chefe do Poder Executivo Estadual, inclusive por meio da Secretaria de Governo, e, conforme o caso, à Corregedoria, ao Ministério Público e ao Tribunal de Contas.

6.4 COMUNICAÇÃO DA SITUAÇÃO DA IMPLEMENTAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES

O responsável pela SUPCGE poderá acordar com a alta administração ou com o conselho, se houver, a forma, o escopo e a periodicidade de apresentar a situação geral das recomendações. Algumas das opções são informar:

- a) a situação de todas as recomendações (atendida, cancelada, em atendimento, atrasada, etc.);
- b) o percentual de recomendações de acordo com a situação em que se encontram;

c) a situação das recomendações relacionadas a objetos de maior risco.

6.5 QUANTIFICAÇÃO E REGISTRO DOS BENEFÍCIOS

Benefícios são **impactos positivos observados na gestão pública** a partir da implementação, por parte dos gestores responsáveis, de recomendações e/ou de orientações decorrentes da atividade de auditoria interna, sendo, portanto, resultantes do trabalho conjunto da SUPCGE e da gestão.

Os benefícios são classificados da seguinte forma:

- a) **Benefício financeiro** – benefício cujo impacto possa ser mensurado monetariamente.
- b) **Benefício não financeiro** – benefício que, embora não seja passível de expressão monetária, representa impacto estruturante na sociedade, nas políticas públicas, na gestão pública ou privada, devendo, sempre que possível, ser quantificado em alguma unidade de medida ou avaliado por indicador.

Os benefícios, financeiros e não financeiros, devem ser devidamente mensurados e registrados, juntamente com a documentação comprobatória e com a demonstração do nexo causal entre a atuação da SUPCGE e a medida adotada pela gestão que promoveu o impacto positivo.

A SUPCGE devem adotar sistemática de quantificação e registro dos resultados e dos benefícios financeiros e não financeiros decorrentes de sua atuação. O registro desses benefícios possibilita que os resultados efetivos dessa atividade sejam apropriados tanto no âmbito interno das organizações públicas (pela própria SUPCGE, pela alta administração etc.), quanto no âmbito externo (pela sociedade, que é a financiadora e a usuária dos serviços prestados pelo poder público). Constitui, portanto, uma forma de as SUPCGE prestarem contas à sociedade dos resultados alcançados e, consequentemente, dos recursos empregados nas suas atividades.

A sistemática adotada pelas SUPCGE deve observar critérios uniformes de classificação que favoreçam a compilação e a comparação desses registros.

É importante explicitar, ainda, a diferença entre **benefício potencial**, que é aquele decorrente de orientação e/ou recomendação cujo cumprimento ainda não foi verificado, e **benefício efetivo**, que é aquele decorrente do atendimento comprovado à orientação e/ou recomendação da SUPCGE, com real impacto na gestão pública.

Para que os benefícios da atuação da SUPCGE sejam registrados, é preciso que o benefício seja efetivo. Há, no entanto, outros requisitos para a realização do registro, quais sejam: o impacto positivo ocorrido na gestão pública; a existência de nexo causal entre a atuação da SUPCGE e o impacto causado pelas recomendações/orientações; e o período em que o benefício se deu.

6.5.1 Impacto positivo ocorrido na gestão pública

As SUPCGE podem identificar esse impacto quando ocorre, por exemplo, melhoria na execução de políticas públicas ou de macroprocessos organizacionais decorrente da implementação de suas recomendações, abrangendo um ou mais dos seguintes aspectos:

- a) **eficácia**: é a garantia de entrega à sociedade dos produtos e serviços definidos nos instrumentos de planejamento;
- b) **eficiência**: é a maximização da entrega de produtos e serviços à sociedade a partir dos recursos disponíveis;
- c) **legalidade**: é a garantia de entrega de produtos e serviços à sociedade conforme previsão legal;
- d) **efetividade**: é a garantia de alcance dos objetivos propostos para uma política pública ou um macroprocesso.

6.5.2 Nexo causal entre a atuação da supcge e o impacto causado pelas recomendações

Para caracterizar a existência de nexo causal, as evidências geralmente são as seguintes:

- a) recomendação enviada ao gestor;
- b) manifestação, por parte do gestor, de adoção da medida decorrente da recomendação que represente impacto positivo na gestão;
- c) evidência da efetiva adoção da medida;
- d) memória de cálculo do benefício financeiro, se for o caso.

As evidências dos benefícios (financeiros ou não financeiros) e as evidências de nexo causal entre tais benefícios e a atuação da SUPCGE devem ser armazenadas como papéis de trabalho.

Nesse sentido, para a contabilização de benefício, deve ser possível demonstrar a existência de relação causa-efeito (nexo causal) entre a atuação da SUPCGE e a medida adotada pelo gestor que gerou impacto positivo à gestão. Em geral, da constatação de situação com potencial de melhoria na gestão, realizada durante a ação de controle, decorrem recomendações ao gestor; a medida adotada pelo gestor, em atendimento à recomendação, gera impacto positivo na gestão.

Cabe registrar que podem ser contabilizados benefícios, inclusive, em situações em que a ação da SUPCGE foi realizada em parceria com outros órgãos (como por exemplo, auditoria interna do órgão, cooperação com outros órgãos de defesa do Estado, produtos gerados por grupos de trabalho intersecretarial, etc.)

6.5.3 PERÍODO EM QUE O BENEFÍCIO OCORREU

Outro aspecto que deve ser considerado é o período adequado para se realizar o registro do benefício, o qual pode ter ocorrido em exercícios anteriores ou pode ter efeitos continuados nos exercícios posteriores.

Para permitir o registro de **impactos positivos ocorridos em exercícios anteriores**, mas somente monitorados pela SUPCGE no ano corrente, são contabilizados benefícios resultantes de providências adotadas, pelo gestor, no exercício atual ou dentro dos 2 exercícios anteriores. A limitação a 2 anos visa racionalizar o processo de registro de benefícios.

É importante ressaltar que esta limitação se aplica ao período de adoção da medida. Não há limitação para o período de emissão da recomendação que deu causa à medida de atendimento.

Caso o benefício financeiro tenha **efeito continuado** nos exercícios posteriores, pode-se fazer a contabilização do benefício até o limite de 60 meses, contados do exercício em que a providência foi adotada pelo gestor. Caso haja expectativa de cessação do pagamento continuado em um período inferior (término contratual, por exemplo), esta previsão deve ser utilizada para limitação do benefício.

Cabe destacar que, caso não haja garantia de que o gasto continuaria sendo executado no futuro, ou seja, o gasto não seja de efeito continuado indefinidamente, recomenda-se a apresentação de estudo ou justificativa que respalde a projeção para o futuro. Entretanto, caso não possa apresentar esse respaldo, deve-se considerar a projeção máxima de um ano.

6.5.4 Forma de cálculo dos benefícios financeiros

O custo para implementação, por parte do gestor, de uma medida de atendimento à orientação e/ou recomendação deve ser considerado, sempre que possível, para apuração do impacto positivo decorrente das recomendações (a medida recomendada ao gestor deve atender ao princípio da economicidade).

Para apurar o benefício financeiro líquido, devem-se subtrair do benefício financeiro bruto os custos de adoção da medida por parte do gestor. Sempre que forem claros e mensuráveis, estes custos devem ser contabilizados da seguinte forma:

$$\text{Economia} - \text{Custos de implementação} = \text{Benefício financeiro}$$

A SUPCGE deve obter, na Unidade Auditada, os valores da economia auferida e dos custos de implementação das recomendações. Se não forem obtidos dessa forma, a SUPCGE deverá realizar o cálculo, utilizando os critérios que julgar convenientes e preservar a memória de cálculo para demonstrar como chegou ao valor que está registrando.

São considerados como custos de adoção da medida aqueles que incidem sobre o orçamento do órgão auditado; não se considera os custos que incidem sobre o orçamento da SUPCGE, associados à ação de controle e ao monitoramento da recomendação.

6.5.5 Classificação dos benefícios

É recomendável que a SUPCGE estabeleça classes que representem as situações mais frequentes de impactos positivos (financeiros e não financeiros) na gestão da Unidade Auditada. Exemplos de classes de benefícios financeiros: elevação de receita; recuperação de valores pagos indevidamente. Exemplos de classes de benefícios não financeiros: ação de aperfeiçoamento de prestação de serviços públicos; ação de promoção de sustentabilidade ambiental.

Sugere-se, ainda, que a SUPCGE efetue os registros dos benefícios financeiros e não financeiros no mesmo sistema informatizado (ou outro instrumento de que dispuser) utilizado para armazenar as informações do monitoramento da implementação de suas recomendações.

Como exemplo de regulamentação do tema, cita-se a Manual de Contabilização de Benefícios da Controladoria-Geral da União (CGU), que trata da *“Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, que estabelece os conceitos, requisitos e regras básicas para contabilização de benefícios”*.

Nesse caso, a CGU, para auxiliar no processo de identificação e registro de benefícios, estabeleceu classes que representam situações mais frequentes de impactos positivos identificados na gestão, decorrentes da atuação do controle interno, conforme demonstradas na tabela adiante:

TABELA 09: CLASSES DE BENEFÍCIOS FINANCEIROS E NÃO FINANCEIROS	
1º Nível	2º Nível
1. Benefício Financeiro	1.1. Recuperação de valores pagos indevidamente
	1.2. Suspensão de pagamento não continuado não aderentes aos princípios da legalidade ou economicidade
	1.3. Suspensão de pagamento continuado não aderentes aos princípios da legalidade ou economicidade
	1.4. Redução nos valores licitados/contratados, mantendo a mesma quantidade e qualidade necessárias de bens e serviços.
	1.5. Cancelamento de Licitação/Contrato com objeto desnecessário, inconsistente ou inadequado tecnicamente
	1.6. Arrecadação de multa legal ou prevista em contrato
	1.7. Elevação de receita
	1.8. Compatibilização do objeto contratado com as especificações ou com o projeto
	1.9. Incremento da eficiência, eficácia ou efetividade de programa de governo
	1.10. Eliminação de desperdícios ou redução de custos administrativos
	1.11. Recuperação do custo de operações de crédito subsidiado
2. Benefício Não Financeiro	2.1. Medida de aperfeiçoamento da prestação de serviços públicos
	2.2. Medida de aperfeiçoamento da transparência
	2.3. Medida de aperfeiçoamento do controle social
	2.4. Medida de promoção de sustentabilidade ambiental
	2.5. Medida de aperfeiçoamento da capacidade de gerir riscos e de implementação de controles internos

	2.6. Outra medida estruturante de aperfeiçoamento dos programas/processos
	2.7. Condenação criminal
	2.8. Declaração de inidoneidade
	2.9. Demissão, cassação ou destituição
	2.10. Outras decisões civis e medidas administrativas ou correicionais

Fonte: Adaptado do Manual de Contabilização de Benefícios da CGU

6.5.6 Validação

Faz-se necessário que os benefícios, especialmente os financeiros, sejam submetidos a um adequado processo de governança de forma a mitigar o risco adverso de registros a maior pelas áreas responsáveis, o qual deverá ser definido pelo responsável pela SUPCGE.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). **NBR ISO 19011:** Diretrizes para auditoria de sistemas de gestão (*Guidelines for auditing management systems*). Rio de Janeiro, 2012.

_____. **NBR ISO 31000:** Gestão de Riscos: Princípios e Diretrizes. Rio de Janeiro, 2009. ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS – ACFE. **Fraud Examiners Manual**. Austin, 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, 1988.

_____. **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Rio de Janeiro, 1940.

_____. **Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991**. Dispõe sobre a política nacional de arquivos públicos e privados e dá outras providências. Brasília, 1991

_____. **Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992**. Lei de Improbidade Administrativa. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Brasília, 1992.

_____. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, 1993.

_____. **Lei nº 9.613, de 03 de março de 1998**. Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. Brasília, 1998.

_____. **Decreto 3.591, de 6 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília, 2000.

_____. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, 2001.

_____. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.** Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, 2011.

_____. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018.** Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Brasília, 2018

_____. **Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012.** Regulamenta a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do caput do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição. Brasília, 2012.

_____. **Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013.** Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Brasília, 2013.

_____. **Lei nº 12.850, de 02 de agosto de 2013.** Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Brasília, 2013.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP); Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016.** Brasília: Diário Oficial da União, 11 maio 2016.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa nº 05, de 27 de agosto de 2021.** Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna, sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna e sobre o parecer sobre a prestação de contas da entidade das unidades de auditoria interna governamental sujeitas à supervisão técnica do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília, 2021.

_____. _____. **Instrução Normativa nº 13, de 6 de maio de 2020.** Aprova os requisitos mínimos a serem observados nos estatutos das Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) do Poder Executivo Federal. Brasília, 2020.

_____. _____. **Instrução Normativa nº 1, de 10 de maio de 2016.** Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília, 2016.

_____. _____. **Portaria nº 1.276, de 05 de junho de 2017.** Institui conceitos e orientações relacionados aos benefícios financeiros e não financeiros. Brasília, 2017.

_____. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017.** Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, 2017.

_____. **Portaria SFC/CGU nº 896, de 12 de maio de 2016.** Institui o Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade das Ações de Controle (PRO-Qualidade). Brasília, 2016.

_____. **Manual de Contabilização de Benefícios.** Brasília, 2017.

_____. Tribunal de Contas da União (TCU). **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT.** Brasília, 2011.

_____. _____. **Padrões de Auditoria de Conformidade.** Brasília, 2009

_____. _____. **Manual de Auditoria Operacional.** Brasília, 2010.

_____. _____. **Glossário de Termos de Controle Externo.** Brasília, 2012.

_____. _____. **Manual de auditoria financeira.** Brasília, 2016.

_____. _____. **Acórdão nº 415/2009-2ª Câmara-TCU.** Ata nº 5, Sessão de 03 de março de 2009. Brasília, 2009. Item 1.4.1.4.

_____. _____. **Acórdão nº 1171/2017-TCU-Plenário.** Ata nº 20, Sessão de 07 de junho de 2017. Relatório de levantamento (...) com vistas a avaliar a auditoria interna da Administração Direta do Poder Executivo Federal e as competências da Secretaria Federal de Controle-SFC para realizar auditorias financeiras. Brasília, 2017.

_____. _____. **Portaria TCU nº 168, de 30 de junho de 2011.**

_____. _____. **Técnicas de Auditoria:** Benchmarking. Brasília, 2000.

_____. _____. **Técnica de Indicadores de Desempenho para Auditorias.** Brasília, 2011.

_____. Tribunal de Contas do Distrito Federal. **Manual de Auditoria:** parte geral 2ª v. Brasília: TCDF, 2011.

_____. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Universo de Auditoria** [recurso eletrônico]. – Brasília, DF: Inep, 2023

COMMISSION (COSO). **Controle Interno - Estrutura Integrada:** Sumário Executivo. Tradução: Price Waterhouse Coopers e Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, 2013.

_____. **Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada:** Sumário Executivo e Estrutura (COSO GRC, 2004). Tradução: Price Waterhouse Coopers e Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL:** Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração. Brasília, 2015.

_____. **NBC TA 200:** Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Brasília, 2009.

_____. **NBC TA 230:** Documentação de Auditoria. Brasília, 2009.

_____. **NBC TA 240:** Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Brasília, 2009.

_____. **NBC TA 300:** Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Brasília, 2009.

_____. **NBC TA 330:** Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados. Brasília, 2009.

_____. **NBC TA 500:** Evidência de Auditoria. Brasília, 2009.

_____. **NBC TA 530:** Amostragem em Auditoria. Brasília, 2009.

_____. **NBC PA 01: Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes.** Brasília, 2009.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF).** Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017. Disponível em: <<http://www.iiabrasil.org.br/ippf.html>>.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS (THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA)). **Normas Globais de Auditoria Interna.** Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2024. Disponível em: <<http://www.iiabrasil.org.br/ippf.html>>.

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: representa o mais alto nível estratégico e decisório de um órgão ou entidade, seja ela parte da Administração Pública Estadual Direta ou Indireta (Exemplo: Secretário, Diretor-Geral, Diretor-Presidente etc.). 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 SUPCGE 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 da SUPCGE. Nas Unidades Auditadas em que não exista a figura do conselho, a alta administração acumula as suas funções.

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 federais, que podem decorrer de fraude ou erro.

Auditor Governamental: servidor de carreira do quadro de pessoal da Controladoria-Geral do Estado (CGE), Superintendência da Secretaria de Fazenda do Estado do Piauí, que exerce, dentre outras competências estabelecidas na Lei Complementar Nº 57, de 07/11/2005, a atividade de auditoria interna governamental no âmbito do Poder Executivo do Estado do Piauí.

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.

Benefício Efetivo: impacto positivo na gestão pública, comprovado, decorrente da implementação de orientações e recomendações provenientes das atividades de auditoria interna executadas pela SUPCGE; consiste no tipo de benefício que deve ser registrado como resultado da atuação da atividade de auditoria interna. Para os fins deste Manual, o termo benefício se refere a benefício efetivo.

Benefício Financeiro: benefício que pode ser representado monetariamente e demonstrado por meio de documentação comprobatória, preferencialmente fornecida pelo gestor; inclui aqueles decorrentes de recuperação de prejuízo.

Benefício Não-Financeiro: benefício que demonstra impacto positivo de forma estruturante, ou seja, que se direciona a um processo ou atividade fundamental da administração pública, mas que não é passível de representação monetária (como melhorias gerenciais, em normativos ou em controles internos, por exemplo), devendo ser quantificado, se possível, em alguma unidade não monetária.

Cadastro de riscos: é uma lista de riscos, interdependentes ou não, que contêm características semelhantes.

Causa-raiz: causa primária ou causas que deram origem a uma dificuldade, um erro ou um caso de não conformidade.

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.

Chefe Executivo da Auditoria (CAE): cargo de liderança responsável pela gestão eficaz de todos os aspectos da função de auditoria interna e por garantir o desempenho de qualidade dos serviços de auditoria interna de acordo com as Normas Globais de Auditoria Interna. Na CGE, o CAE é representado pelo titular do cargo de Superintendente, também denominado de Controlador-Geral do Estado.

Comissão de Gestão Financeira e Gestão por Resultados (CGFR): Comissão regulamentada pelo Decreto Estadual nº 21.908, de 17 de março de 2023, com a missão de contribuir pela consolidação do modelo de gestão, orientada por

dados e resultados com o objetivo de buscar pela eficiência, eficácia e efetividade das ações do governo, além da garantia do equilíbrio financeiro do Tesouro Estadual tendo sempre a vista o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei de Diretrizes Orçamentárias. É composta pelas Secretarias de Fazenda, de Governo, de Administração, de Planejamento e pela Procuradoria Geral do Estado.

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 SUPCGE, 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 Estadual, não se confundindo com conselhos e comissões de caráter opinativo. Na Administração Pública Estadual, a figura do conselho com poderes decisórios é mais comum na Administração Indireta. Normalmente, os conselhos são formados por representantes dos acionistas ou por um colegiado de diretores. Sua denominação pode variar de acordo com a organização, de modo que o enquadramento de um colegiado como “conselho” deve ser realizado com base nas suas atribuições e poderes legais e regimentais. Caso não exista na organização, suas atribuições são absorvidas pela alta administração.

Controle compensatório: são controles que podem reduzir o risco quando os controles primários são ineficazes.

Controle complementar: são os controles que trabalham junto com outros controles para reduzir o risco a um nível aceitável.

Controle corretivo: são os controles que corrigem os efeitos negativos de eventos indesejados.

Controle detectivo: são os controles que detectam a materialização de eventos de risco, contudo não impedem a sua ocorrência. Alertam sobre a existência de problemas ou desvios do padrão, com o objetivo de provocar a gestão para adotar as ações corretivas.

Controle diretivo: causam ou incentivam a ocorrência de um evento desejável. Exemplo: treinamento de funcionários, manuais.

Controle preventivo: são os controles que impedem a ocorrência de eventos indesejados.

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 Estadual, 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.

COSO: *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. O COSO é uma iniciativa conjunta de cinco organizações do setor privado que se propõe a liderar a geração de conhecimento por meio do desenvolvimento de estruturas e diretrizes sobre controles internos, gerenciamento de riscos corporativos e prevenção de fraudes.

Coordenador de equipe: É o membro da equipe de auditoria responsável pelo acompanhamento e pela coordenação dos trabalhos de campo, auxiliando na realização dos exames em conformidade com os padrões profissionais e os requisitos de qualidade estabelecidos. Na SUPCGE, em geral, é um auditor governamental que exerça a função de gerente.

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, civis ou militares, ocupantes de cargo efetivo ou em comissão, que compõem o quadro funcional dos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual, 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.

Magnitude do risco: nível de risco medido em termos de impacto e probabilidade. A nomenclatura pode variar no âmbito de cada órgão/entidade.

Materialidade: constitui critério utilizado na seleção de objetos de auditoria por parte da SUPCGE, 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 a 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 pela SUPCGE.

Parte interessada: pessoa ou organização que pode afetar, ser afetada, ou perceber-se afetada por uma decisão ou atividade.

Plano Anual de Capacitação de Auditoria: instrumento de planejamento que define as ações de capacitação e desenvolvimento profissional voltadas para os Auditores Governamentais ao longo de um ano. O objetivo é aprimorar as competências técnicas e gerenciais da equipe de auditoria, alinhando as capacitações às necessidades institucionais, às boas práticas e aos padrões profissionais exigidos.

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.

Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade - PGMQ: Um programa estabelecido pelo chefe executivo de auditoria para avaliar e garantir que a função de auditoria interna esteja em conformidade com as Normas Globais de Auditoria Interna, atinja os objetivos de desempenho e busque a melhoria contínua das atividades de auditoria interna. O programa inclui avaliações internas e externas.

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.

Relatório Anual de Auditoria Interna (RAINT): contempla as informações sobre a execução do Plano de Auditoria Interna (PAI) e a análise dos resultados decorrentes dos trabalhos de Auditoria Interna Governamental (AIG) durante o exercício das atividades de auditoria.

Responsável pela SUPCGE: mais alto nível de gestão da SUPCGE, responsável pela conformidade da atuação da SUPCGE com o presente Manual e com as demais normas e boas práticas aplicáveis à atividade de auditoria interna governamental, independentemente do exercício direto de suas atribuições ou de eventual delegação de competência. Assim com na definição de CAE, é representado pelo titular do cargo de Superintendente, também denominado de Controlador-Geral do Estado.

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 de detecção: é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.

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 (*assurance* ou “asseguração”): serviço por meio do qual os auditores internos realizam avaliações objetivas para fornecer garantia, limitada ou razoável, por meio de opiniões ou conclusões objetivas e independentes sobre um objeto de auditoria, que pode ser operação, função, processo, projeto, sistema, processos de governança, gerenciamento de riscos, controles internos ou outro ponto importante. Exemplos de serviços de avaliação incluem trabalhos de conformidade, financeiros, operacionais ou de desempenho, e de tecnologia.

Serviços de consultoria: serviço por meio do qual os auditores internos oferecem orientação às partes interessadas (*stakeholders*) de uma organização, sem prestar avaliação ou assumir responsabilidades de gestão. Consiste em trabalhos de assessoramento, de aconselhamento, de treinamento e de facilitação, cuja natureza e escopo são pactuados com a alta administração. Deve abordar assuntos estratégicos da gestão, e se destina a adicionar valor e aperfeiçoar processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. Exemplos incluem consultoria sobre a criação e implementação de novas políticas, processos, sistemas e produtos; condução de treinamento; e a facilitação de discussões sobre riscos e controles. “Serviços de consultoria” também são conhecidos como “serviços de assessoria”.

Supervisor do trabalho: responsável por supervisionar um trabalho de auditoria interna, o que pode incluir treinamento de assistência aos auditores internos, bem como revisão e aprovação do programa de trabalho, papéis de trabalho, comunicação final e desempenho do trabalho. O CAE pode ser o supervisor do trabalho ou pode delegar essas responsabilidades. Na SUPCGE, em regra, essa atribuição é delegada ao Diretor da Unidade de Auditoria e Monitoramento (UNIAUD).

Unidade Auditada: órgão ou entidade da Administração Pública Estadual para o qual a SUPCGE 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.

Universo de auditoria: conjunto de objetos de auditoria passíveis de ser priorizados pela SUPCGE para a elaboração do Plano de Auditoria Interna.

APÊNDICE A – MODELO DE PLANO DE AUDITORIA INTERNA

[CAPA]

[CONTRACAPA]

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO
2. DA SUPERINTENDÊNCIA DA CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ (SUPCGE)
3. OBJETIVO E PREMISSAS DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA (PAI)
4. DO UNIVERSO DE AUDITORIA
5. DA RELAÇÃO DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA
 - 5.1 Dos Serviços de Avaliação
 - 5.2 Dos Serviços de Consultoria
6. DA ALOCAÇÃO DA FORÇA DE TRABALHO
7. DO MONITORAMENTO
8. DAS AÇÕES DE CAPACITAÇÃO
9. DAS RESTRIÇÕES E RISCOS ASSOCIADOS À EXECUÇÃO DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA
10. DAS DEMANDAS EXTRAORDINÁRIAS RECEBIDAS PELA SUPCGE
8. DA COMUNICAÇÃO E APROVAÇÃO DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA

ANEXO I – ATIVIDADES A SEREM REALIZADAS EM [\[ANO\]](#)

ANEXO II – MONITORAMENTOS A SEREM REALIZADOS EM [\[ANO\]](#)

1. INTRODUÇÃO

[Apresentar um relato dos trabalhos, bem como a forma que o Plano de Auditoria Interna está estruturado]

2. DA SUPERINTENDÊNCIA DA CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ (SUPCGE)

[Apresentar as competências legais/normativas da SUPCGE, no que tange à realização de auditorias internas]

3. DOS OBJETIVO E PREMISSAS DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA (PAI)

[Apresentar os objetivos gerais do PAI, com base nas atividades de auditoria interna que serão realizadas pela SUPCGE]

4. DO UNIVERSO DE AUDITORIA

[Apresentar o universo de auditoria que serviu de base para o direcionamento dos trabalhos de auditoria interna]

5. DA RELAÇÃO DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA

[Apresentar os serviços de auditoria (avaliação e/ou consultoria) que serão realizados pela SUPCGE]

6. DA ALOCAÇÃO DA FORÇA DE TRABALHO

[Apresentar a quantidade de auditores disponíveis para realização dos trabalhos de auditoria interna, bem como o levantamento da carga-horária total para distribuição da força de trabalho da SUPCGE]

7. DO MONITORAMENTO

[Apresentar os trabalhos de auditoria realizadas que serão submetidos à monitoramento]

8. DAS AÇÕES DE CAPACITAÇÃO

[Apresentar o plano de capacitação para o exercício de referência do PAI, por meio participações em congressos, seminários e eventos, desde que alinhados às atividades de auditoria interna governamental]

9. RESTRIÇÕES E RISCOS ASSOCIADOS À EXECUÇÃO DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA

[Apresentar os riscos que podem ocorrer durante os trabalhos de auditoria, bem como as medidas de mitigação dos mesmos]

10. DAS DEMANDAS EXTRAORDINÁRIAS RECEBIDAS PELA SUPCGE

[Apresentar as providências a serem adotadas para ajustar o cronograma de atividades com as demandas extraordinárias, inclusive com a adoção de reserva técnica de horas de trabalho para suprir esses casos]

12. DA APROVAÇÃO DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA

[Apresentar as assinaturas dos responsáveis pela elaboração, bem como o encaminhamento ao Chefe do Poder Executivo para aprovação e publicação no Diário Oficial do Estado]

(assinado eletronicamente)

[NOME]

Gerente de Avaliação e Auditoria

De acordo. Submeto o presente Plano de Auditoria à Controladora-Geral do Estado para a apreciação e deliberação.

(assinado eletronicamente)

[NOME]

Diretor da Unidade de Auditoria e Monitoramento

De acordo. Submeto o presente Plano de Auditoria ao Chefe do Poder Executivo Estadual para aprovação.

(assinado eletronicamente)

[NOME]

Controladora-Geral do Estado do Piauí
Superintendência da Controladoria-Geral do Estado
Secretaria de Fazenda do Estado do Piauí

ANEXO I

ATIVIDADES A SEREM REALIZADAS EM [ANO] SERVIÇOS DE AUDITORIA (AVALIAÇÃO E CONSULTORIA)							
ÓRGÃO	SERVIÇO	TIPO	OBJETO	OBJETIVO	PERÍODO PREVISTO	QUANTIDADE DE AUDITORES	CARGA HORÁRIA

ANEXO II

ATIVIDADES A SEREM REALIZADAS EM [ANO] MONITORAMENTO DOS SERVIÇOS DE AVALIAÇÃO					
ÓRGÃO	OBJETO	RESULTADOS/BENEFÍCIOS ESPERADOS COM A AÇÃO	PERÍODO PREVISTO	QUANTIDADE DE AUDITORES	CARGA HORÁRIA

APÊNDICE B - MODELO DE ORDEM DE AUDITORIA INTERNA

ORDEM DE AUDITORIA INTERNA		
<p>A SUPERINTENDENTE DA CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ, no uso das atribuições que lhe foram conferidas pelo art. 120 do Decreto Estadual nº 22.033, de 28 de abril de 2023,</p> <p>CONSIDERANDO que auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança;</p> <p>RESOLVE:</p> <p>Instaurar, em conformidade com o disposto no Plano de Auditoria Interna/[ANO] que apresenta os trabalhos de auditoria que serão realizados pela SUPCGE/SEFAZ-PI, no exercício de [ANO], a abertura de Procedimento de Auditoria Interna.</p>		
<p>ORIGEM:</p> <p>Plano de Auditoria Interna/[ANO], por exemplo</p>	<p>CLASSIFICAÇÃO:</p> <p>Auditoria Interna – Serviço de [NOME] – Tipo [NOME]</p>	
<p>FINALIDADE DO PAI</p> <p>[Descrever a finalidade].</p>		
<p>ÓRGÃO SELECIONADO</p> <p>[Nome da Unidade Auditada]</p>		
<p>OBJETO</p> <p>[Descrever o objeto]</p>		
<p>OBJETIVO DO TRABALHO</p> <p>[Descrever o objetivo]</p>		
<p>PRAZO</p>		
<p>Início: XX/XX/XXXX</p>	<p>Fim: XX/XX/XXXX</p>	<p>Carga - Horário: XXXX horas</p>

ETAPAS

Planejamento, Execução e Comunicação

COMPONENTES DA EQUIPE TÉCNICA**NOME****CARGO****MATRÍCULA**

[nome do auditor(a)]

Auditor (a) Governamental

XXXXXX-X

[nome do auditor(a)]

Auditor (a) Governamental

XXXXXX-X

[nome do auditor(a)]

Auditor (a) Governamental

XXXXXX-X

COORDENADOR DE EQUIPE:

[nome do auditor(a)] (Gerente de [nome da gerência])

SUPERVISOR DE TRABALHO:

[nome do auditor(a)] (Diretor da Unidade de Auditoria e Monitoramento - UNIAUD)

*(assinado eletronicamente)***NOME DO RESPONSÁVEL PELA SUPCGE**

Controlador (a) - Geral do Estado

Superintendência da Controladoria-Geral do Estado

Secretaria de Fazenda do Estado do Piauí

APÊNDICE C – OFÍCIO DE FORMALIZAÇÃO DOS TRABALHOS

A Sua [Excelência ou Senhoria] o(a)

Senhor (a) [nome do destinatário]

[cargo] – [sigla do órgão/entidade]

Secretário (a)/Diretor(a)-Geral/Diretor(a)-Presidente

Assunto: **Formalização dos trabalhos de auditoria e apresentação da equipe**

Referência: *Caso responda este Ofício, indicar expressamente o Processo nº xxxxxx.*

Senhor(a) [nome do cargo],

1. Cumprimentando-o(a) cordialmente, informamos que esta **Controladoria-Geral do Estado**, Superintendência da Secretaria de Fazenda do Estado do Piauí, em consonância com sua competência legal de realizar atividades de auditoria governamental, que tem como objetivo agregar valor e contribuir para o aperfeiçoamento da gestão pública, realizará atividade de Auditoria [escrever objeto de auditoria. Caso o objeto seja um contrato ou um convênio, inserir texto informando qual o objeto do instrumento].
2. A equipe de auditoria responsável pelo cumprimento dessa atividade é formada pelos auditores governamentais [escrever nome dos auditores responsáveis pela atividade], sob a coordenação do auditor [escrever nome do coordenador] e supervisão [escrever nome do supervisor].
3. A auditoria será conduzida em conformidade com o **Estatuto de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Estadual e Manual de Orientações Técnicas da Atividade Interna Governamental do Poder Executivo Estadual**. Subsidiariamente poderão ser utilizadas no trabalho normas nacionais e internacionais de prática de auditoria interna governamental.
4. O trabalho compreende, no primeiro momento, a fase de planejamento individual da atividade, almejando o conhecimento do processo [especificar o nome do processo a ser auditado], com obtenção de informações e de registros, bem como aplicação de técnicas para elaboração do programa de trabalho, que direcionará a execução da auditoria. Vale registrar que ao final dessa etapa, será apresentado a Alta Gestão do(a) [escrever o nome do órgão] de **forma resumida o programa de trabalho da auditoria para validação dos critérios de auditorias estabelecidos pela equipe**. Constando também nesse programa o cronograma das demais fases do trabalho.

5. O planejamento da auditoria será realizado no período de [escrever data de início e término da etapa de planejamento]. Na sequência, será realizada a execução dos procedimentos de auditoria e, posteriormente, encaminhado o Relatório Preliminar de Auditoria, que servirá de base para a realização da reunião de busca conjunta de soluções e a emissão do Relatório Final de Auditoria.

6. O trabalho será conduzido com base no fato de que a Alta Gestão desse(a) [escrever o nome do órgão ou entidade] reconhece e entende que é responsável:

- a) pela elaboração e adequada apresentação dos documentos solicitados pela equipe de auditoria;
- b) pelos controles internos administrativos e contábeis, que incluem a implementação, manutenção, monitoramento e revisão dos controles internos da gestão, tendo por base a identificação, a avaliação e o gerenciamento de riscos que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público;
- c) por fornecer à equipe de auditoria, oportunamente:
 - (i) acesso a todas as informações relevantes de que a gestão tem conhecimento para realização do trabalho de auditoria, como registros, documentação e outros assuntos;
 - (ii) informações adicionais que os auditores poderão solicitar da gestão para fins da execução da auditoria; e
 - (iii) acesso irrestrito às pessoas da organização que os auditores determinarem como necessárias para obter evidência de auditoria;
- d) indicar representante do (órgão/entidade) para atuar como interlocutor junto a equipe de auditoria.

7. Cumpre registrar que a equipe de auditoria detém prerrogativa legal de ter acesso à processos, documentos, livros, registros ou informações e base de dados de informática necessárias às atividades de auditoria, incluindo àqueles protegidos por sigilo, na forma do inciso II, art. 20, da Lei Complementar nº 57, de 07 de novembro de 2005.

8. Considerando a natureza da atividade de auditoria interna, registro que a interlocução com essa [Unidade] será fundamental durante toda a realização dos trabalhos, de forma a se obter subsídios necessários para o entendimento e a avaliação do objeto de auditoria. Destacamos que a equipe de auditoria estará à disposição para prestar todos os esclarecimentos que se fizerem necessários por meio do contato [indicar o nome e e-mail].

9. Por fim, para o bom andamento dos trabalhos, solicitamos que a Assessoria de Controle Interno dessa [Unidade], caso exista em sua estrutura, seja a interlocução entre a equipe de auditoria e as unidades organizacionais abrangidas pelo presente trabalho, de forma a viabilizar a apresentação tempestiva de documentos,

manifestações e esclarecimentos que venham a ser requisitados.

Atenciosamente,

(assinado eletronicamente)

NOME DO RESPONSÁVEL PELA SUPCGE

Controlador (a) - Geral do Estado

Superintendência da Controladoria-Geral do Estado

Secretaria de Fazenda do Estado do Piauí

APÊNDICE D – ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO

INFORMAÇÕES GERAIS DOS TRABALHOS	
UNIDADE AUDITADA	[Escrever qual é a unidade auditada]
OBJETO DE AUDITORIA	[Escrever qual é o objeto auditado (entidade(s), programa(s), processo (s), atividade(s))]
OBJETIVO	[Expressar, de forma clara e objetiva, aquilo que motivou a auditoria]
REFERÊNCIA/FUNDAMENTAÇÃO	[Escrever a fundamentação do trabalho se foi o Plano de Auditoria ou uma solicitação especial]
DOCUMENTO/AUTORIZAÇÃO	Ordem de Auditoria Interna Nº [XX/ANO]

IMPORTANTE!

[Este é um modelo exemplificativo. Dessa forma, a equipe de auditoria deve avaliar as informações relevantes a serem levantadas para o entendimento do objeto, inclusive outras que não estão contempladas neste documento.]

1. INTRODUÇÃO

Consoante o disposto no Plano de Auditoria Interna (PAI) para o exercício [ANO] da Superintendência da Controladoria-Geral do Estado do Piauí – SUPCGE e suas competências institucionais, instauraram-se procedimentos de Auditoria Interna na vertente Serviço de (Avaliação ou Consultoria) – Tipo (informar o tipo), com vistas a aprimorar controles internos e oferecer segurança razoável ao gestor na condução do órgão ou entidade.

Nesse passo, em sede da [UNIDADE AUDITADA], foi estabelecido como objeto desse trabalho os [objeto de auditoria].

[Apresentar um panorama ou uma contextualização sintética do trabalho a ser realizado]

2. ANÁLISE

O foco do trabalho desta etapa consiste no levantamento de dados relevantes relacionados ao objeto, com o fito de melhor estabelecer o escopo, a metodologia e

os procedimentos necessários para o desenvolvimento e resultado eficiente da Auditoria.

Nesse sentido, a análise preliminar do objeto, iniciada a partir da emissão da **Ordem de Auditoria Interna Nº XX/ANO**, foi realizada no período de [data inicial] a [data final] e compreendeu a verificação de alguns elementos básicos que serão apresentados nos tópicos adiantes.

2.1 ASPECTOS GERAIS DA UNIDADE AUDITADA

- 2.1.1 Objetivo estratégico da unidade;
- 2.1.2 Missão e visão da unidade;
- 2.1.3 Meios pelos quais a unidade monitora seu desempenho;
- 2.1.4 Política de gestão de riscos da unidade auditada;
- 2.1.5 Principais riscos a que a unidade está exposta e os controles internos associados a estes riscos;
- 2.1.6 Processos de governança, gerenciamento de riscos e de controles internos da unidade auditada.

2.2 ASPECTOS GERAIS DO OBJETO DE AUDITORIA

- 2.2.1 Descrição do objeto;
- 2.2.2 Objetivos, riscos e controles associados ao objeto;
- 2.2.3 Apetite a risco relacionado aos riscos do objeto de auditoria;
- 2.2.4 Relação do objeto com missão, visão e objetivos estratégicos da unidade;
- 2.2.5 Estrutura de governança, gerenciamento de riscos e controles do objeto de auditoria.

2.3 PROCESSOS E RECURSOS RELACIONADOS AO OBJETO DE AUDITORIA

- 2.3.1 Macroprocesso(s) ou processo(s) organizacional(is) avaliado(s);
- 2.3.2 Fluxograma(s) (mapa do processo) do macroprocesso/processo avaliado Departamento(s) envolvido(s);
- 2.3.3 Pontos críticos de controle;
- 2.3.4 Indicadores de desempenho relacionados ao processo/área auditados, com metas físicas e financeiras;
- 2.3.5 Responsável(is) pelo objeto (macroprocesso/processo) avaliado;
- 2.3.6 Estrutura organizacional das áreas envolvidas;
- 2.3.7 Quantidade/lotação/perfil da força de trabalho envolvida (inclusive terceirizados);
- 2.3.8 Principais insumos utilizados (energia, equipamentos, matéria-prima, etc);

2.3.9 Sistemas informatizados utilizados.

2.4 NORMATIVOS RELACIONADOS

2.4.1 Leis e regulamentos;

2.4.2 Normas, orientações, manuais e procedimentos internos;

2.4.3 Normas e decisões de órgão(s) regulador(es);

2.4.4 Jurisprudência de interesse.

2.5 TRABALHOS ANTERIORES

2.5.1 Histórico de achados (ou constatações);

2.5.2 Recomendações da CGE e de outras instâncias de controle pendentes de atendimento;

2.5.3 Estudos já realizados sobre o objeto de auditoria;

2.5.4 Resultados de trabalhos anteriores.

2.6 ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS

2.6.1 Programas/ações orçamentários envolvidos;

2.6.2 Materialidade dos recursos (em R\$);

2.6.3 Informações por exercício avaliado:

2.6.4 Recursos inicialmente solicitados pelo gestor

2.6.5 Execução planejada - físico, financeiro e cronograma;

2.6.6 Avaliação sumária sobre o planejamento;

2.6.7 Aspectos operacionais relevantes.

2.7 POLÍTICA PÚBLICA RELACIONADA

2.7.1 Políticas-chave;

2.7.2 Partes interessadas e suas expectativas;

2.7.3 Beneficiários e critérios de seleção;

2.7.4 Critérios, formas e veículos de divulgação;

2.7.5 Resultados alcançados;

2.7.6 Boas práticas.

3. CONCLUSÃO

A análise preliminar permitiu identificar que ... [descrever a visão inicial com base nas informações coletadas].

Nesse sentido, o presente trabalho se mostra necessário para verificar (...), com base nos normativos vigentes e nos princípios da administração pública, especialmente os da legalidade, economicidade e eficiência.

Ademais, a atuação dessa Superintendência de Controle Interno poderá contribuir para o aperfeiçoamento dos controles internos, com a proposição de medidas corretivas e preventivas voltadas à padronização dos procedimentos, à mitigação de riscos e à garantia da adequada execução contratual.

Encaminha-se o documento para revisão e aprovação:

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Auditor(a) Governamental

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Auditor(a) Governamental

Após revisado, encaminho para o Supervisor de Trabalho para aprovação.

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Gerente de [Nome da gerência]

Coordenador de Equipe

Aprovo.

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Diretor da Unidade de Auditoria e Monitoramento

Supervisor de Trabalho

APÊNDICE E – MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES

INFORMAÇÕES GERAIS DOS TRABALHOS	
UNIDADE AUDITADA	[Escrever qual é a unidade auditada]
OBJETO DE AUDITORIA	[Escrever qual é o objeto auditado (entidade(s), programa(s), processo (s), atividade(s))]
OBJETIVO	[Expressar, de forma clara e objetiva, aquilo que motivou a auditoria]
REFERÊNCIA/FUNDAMENTAÇÃO	[Escrever a fundamentação do trabalho se foi o Plano de Auditoria ou uma solicitação especial]
DOCUMENTO/AUTORIZAÇÃO	Ordem de Auditoria Interna Nº [XX/ANO]

MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES													
Objetivo-Chave	Risco-Chave	Avaliação do Risco Inerente				Avaliação do Risco Residual					Tipo de Procedimento	Conclusão do auditor	Questão de Auditoria
		Impacto	Probabilidade	Risco Inerente (RI)		Controles Existentes	Avaliação Preliminar dos Controles - Risco de Controle (RC)		Risco Residual (RR)				
				0	Baixo			0	0	Baixo	Realizar testes apenas se o auditor julgar necessário		
				0	Baixo			0	0	Baixo	Realizar testes apenas se o auditor julgar necessário		

				0	Baixo			0	0	Baixo	Realizar testes apenas se o auditor julgar necessário		
				0	Baixo			0	0	Baixo	Realizar testes apenas se o auditor julgar necessário		
				0	Baixo			0	0	Baixo	Realizar testes apenas se o auditor julgar necessário		

Encaminha-se o documento para revisão e aprovação:

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Auditor(a) Governamental

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Auditor(a) Governamental

Após revisado, encaminho para o Supervisor de Trabalho para aprovação.

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Gerente de [Nome da gerência]

Coordenador de Equipe

Aprovo.

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Diretor da Unidade de Auditoria e Monitoramento

Supervisor de Trabalho

APÊNDICE F – MATRIZ DE PLANEJAMENTO

INFORMAÇÕES GERAIS DOS TRABALHOS	
UNIDADE AUDITADA	[Escrever qual é a unidade auditada]
OBJETO DE AUDITORIA	[Escrever qual é o objeto auditado. (entidade(s), programa(s), processo (s), atividade(s))]
OBJETIVO	[Expressar, de forma clara e objetiva, aquilo que motivou a auditoria]
REFERÊNCIA/FUNDAMENTAÇÃO	[Escrever a fundamentação do trabalho se foi o Plano de Auditoria ou uma solicitação especial]
DOCUMENTO/AUTORIZAÇÃO	Ordem de Auditoria Interna Nº [XX/ANO]

[illegible]

Encaminha-se o documento para revisão e aprovação:

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Auditor(a) Governamental

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Auditor(a) Governamental

Após revisado, encaminho para o Supervisor de Trabalho para aprovação.

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Gerente de **[Nome da gerência]**

Coordenador de Equipe

Aprovo.

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Diretor da Unidade de Auditoria e Monitoramento

Supervisor de Trabalho

APÊNDICE G – OFÍCIO DE APRESENTAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE AUDITORIA

A Sua [Excelência ou Senhoria] o(a)

Senhor (a) [nome do destinatário]

[cargo] – [sigla do órgão/entidade]

Secretário (a)/Diretor(a)-Geral/Diretor(a)-Presidente

Assunto: **Apresentação dos critérios de auditoria**

Referência: Caso responda este Ofício, indicar expressamente o Processo nº xxxxxx.

Senhor(a) [nome do cargo],

1. Cumprimentando-o(a) cordialmente, informamos que esta **Controladoria-Geral do Estado**, Superintendência da Secretaria de Fazenda do Estado do Piauí, em consonância com sua competência legal de realizar atividades de auditoria governamental, que tem como objetivo agregar valor e contribuir para o aperfeiçoamento da gestão pública, realizará atividade de Auditoria [escrever objeto de auditoria. Caso o objeto seja um contrato ou um convênio, inserir texto informando qual o objeto do instrumento].
2. A equipe de auditoria responsável pelo cumprimento dessa atividade foi apresentada formalmente por meio do Ofício nº XXX/ANO (SEI nº YYYYY).
3. A auditoria é conduzida em conformidade com o **Manual de Orientações Técnicas da Atividade Interna Governamental do Poder Executivo** e, subsidiariamente, pelas normas nacionais e internacionais de prática de auditoria interna governamental.
4. Após a finalização da fase de planejamento, apresenta-se, de **forma resumida, a Matriz de Planejamento da auditoria para validação dos critérios de auditorias estabelecidos pela equipe**, com destaque para as questões de auditorias e a referência normativa que a subsidiam, a saber:

QUESTÕES DE AUDITORIA	CRITÉRIOS

--	--

5. Em tempo, informamos que a etapa da execução dos procedimentos de auditoria compreenderá o período de **[dia/mês/ano] a [dia/mês/ano]** e, posteriormente, será encaminhado o Relatório Preliminar de Auditoria, que servirá de base para a realização da reunião de busca conjunta de soluções e a emissão do Relatório Final de Auditoria.

6. Cumpre registrar que a equipe de auditoria detém prerrogativa legal de ter acesso à processos, documentos, livros, registros ou informações e base de dados de informática necessárias às atividades de auditoria, incluindo àqueles protegidos por sigilo, na forma do inciso II, art. 20, da Lei Complementar nº 57, de 07 de novembro de 2005.

7. Nesse sentido, importante ressaltar que a interlocução entre a equipe de auditoria e as unidades organizacionais abrangidas pelo presente trabalho, é fundamental para viabilizar a apresentação tempestiva de documentos, manifestações e esclarecimentos que venham a ser requisitados

8. Por fim, informamos que, no âmbito dos trabalhos de auditoria realizados, adotou-se como critério de análise a verificação da conformidade com base nas normativos citados na tabela acima e nos registros disponíveis no sistemas oficiais do Poder Executivo Estadual.

9. Caso haja divergência quanto ao critério aplicado, solicitamos que esta unidade auditada se manifeste formalmente no prazo de 5 (cinco) dias úteis, apresentando os elementos necessários à reavaliação. Na ausência de manifestação, consideraremos que há concordância tácita com os entendimentos da equipe de auditoria.

Atenciosamente,

(assinado eletronicamente)

NOME DO RESPONSÁVEL PELA SUPCGE

Controlador (a) - Geral do Estado

Superintendência da Controladoria-Geral do Estado

Secretaria de Fazenda do Estado do Piauí

APÊNDICE H - MODELO DE SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA

Solicitação de Auditoria nº: [Auditoria]

Unidade Auditada: [Nome da Unidade Auditada]

Destinatário: [Nome do dirigente máximo da Unidade Auditada]

Senhor(a) [Cargo dirigente máximo da Unidade Auditada],

Considerando o disposto no inciso II, art. 20, da Lei Complementar nº 57, de 07 de novembro de 2005¹, e com o fito de subsidiar a atividade de auditoria, levada ao conhecimento de Vossa [Excelência ou Senhoria] por meio do Ofício nº [inserir dados do ofício de apresentação da equipe de auditoria], solicitamos a disponibilização ... [das seguintes informações e documentos] ou [dos seguintes processos para a equipe de auditoria]:

1. [descrição dos documentos e informações]
2. [descrição dos documentos e informações]
3. [descrição dos documentos e informações]

Os documentos [ou informações] solicitados no item [especificar cada item] deverão ser apresentados à equipe de auditoria [detalhar, para cada item, como as informações e os documentos solicitados devem ser apresentados, por exemplo, meio físico, digitalizados e enviados por e-mail].

Quando do envio das informações à equipe de auditoria, orienta-se que esta unidade informe a qual item da listagem acima cada resposta se refere. Além disso, é importante que sejam identificados os responsáveis pela informação, a fonte da

¹ A equipe de auditoria detém prerrogativa legal de ter acesso à processos, documentos, livros, registros ou informações e base de dados de informática necessárias às atividades de auditoria, incluindo àqueles protegidos por sigilo.

informação e que os documentos estejam datados e assinados, quando couber.

As informações solicitadas neste documento deverão ser apresentadas até o dia [dia/mês/ano]. Caso algumas das informações requeridas estejam indisponíveis, deverão ser encaminhadas as devidas justificativas à equipe de auditoria dentro do prazo estabelecido para o atendimento a esta solicitação de auditoria.

As informações solicitadas neste documento deverão ser apresentadas até o dia [dia/mês/ano] OU Solicitamos que os processos sejam encaminhados (via SEI) até o dia [dia/mês/ano]. Caso algumas das informações requeridas estejam indisponíveis, deverão ser encaminhadas as devidas justificativas à equipe de auditoria dentro do prazo estabelecido para o atendimento a esta solicitação de auditoria.

Os processos devem ser encaminhados para a **Gerência de [Nome da gerência]**, no endereço SEI: [indicar o endereço].

A equipe de auditoria permanece disponível tanto pessoalmente, como também por meio do e-mail [e-mail da equipe] ou telefone nº [telefone de contato], para prestar quaisquer esclarecimentos em relação aos itens solicitados.

Atenciosamente,

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Gerente de [Nome da gerência]

Coordenador de Equipe

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Diretor da Unidade de Auditoria e Monitoramento

Supervisor de Trabalho

APÊNDICE I - MODELO DE NOTA DE AUDITORIA

Nota de Auditoria nº: [Auditoria]

Unidade Auditada: [Nome da Unidade Auditada]

Destinatário: [Nome do dirigente máximo da Unidade Auditada]

Senhor(a) [Cargo dirigente máximo da Unidade Auditada],

No decorrer dos trabalhos de auditoria, foram verificadas as seguintes situações que, em virtude de sua [materialidade/gravidade/relevância], devem ser adotadas medidas de saneamento antes da conclusão dos trabalhos de campo. Portanto, está[ão] relacionados, a seguir [ou em anexo, a depender da quantidade de registros], o(s) registro(s) elaborado(s) pela equipe de auditoria, as providência(s) recomendada(s) e os prazo(s) estabelecido(s) para o seu atendimento:

1. Constatação [descrição sumária]:

- **Fato:**
- **Causas:**
- **Orientação/Recomendação:**
- **Prazo para atendimento:** [para recomendação. Deve ser alinhado com o auditado]

A equipe de auditoria permanece disponível tanto pessoalmente, como também por meio do e-mail [e-mail do orientador ou equipe] ou telefone nº [telefone de contato], para prestar quaisquer esclarecimentos em relação aos registros apresentados.

Encaminha-se o documento para revisão e aprovação:

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Auditor(a) Governamental

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Auditor(a) Governamental

Após revisado, encaminho para o Supervisor de Trabalho para aprovação.

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Gerente de **[Nome da gerência]**

Coordenador de Equipe

Aprovo.

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Diretor da Unidade de Auditoria e Monitoramento

Supervisor de Trabalho

APÊNDICE J - MODELO DE MATRIZ DE CONSTATAÇÕES

INFORMAÇÕES GERAIS DOS TRABALHOS	
UNIDADE AUDITADA	[Escrever qual é a unidade auditada]
OBJETO DE AUDITORIA	[Escrever qual é o objeto auditado. (entidade(s), programa(s), processo (s), atividade(s))]
OBJETIVO	[Expressar, de forma clara e objetiva, aquilo que motivou a auditoria]
REFERÊNCIA/FUNDAMENTAÇÃO	[Escrever a fundamentação do trabalho se foi o Plano de Auditoria ou uma solicitação especial]
DOCUMENTO/AUTORIZAÇÃO	Ordem de Auditoria Interna Nº [XX/ANO]

[illegible]

Encaminha-se o documento para revisão e aprovação:

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Auditor(a) Governamental

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Auditor(a) Governamental

Após revisado, encaminho para o Supervisor de Trabalho para aprovação.

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Gerente de **[Nome da gerência]**

Coordenador de Equipe

Aprovo.

(assinado eletronicamente)

[Nome completo do(a) auditor(a)]

Diretor da Unidade de Auditoria e Monitoramento

Supervisor de Trabalho

**APÊNDICE K - MODELO DE RELATÓRIO PRELIMINAR DE AUDITORIA DE
AVALIAÇÃO**

INFORMAÇÕES GERAIS DOS TRABALHOS	
PROCESSO	[Nº do processo SEI]
UNIDADE AUDITADA	[Escrever qual é a unidade auditada]
UNIDADE AUDITADA	[Escrever qual é a unidade auditada]
OBJETO DE AUDITORIA	[Escrever qual é o objeto auditado (entidade(s), programa(s), processo (s), atividade(s))]
OBJETIVO	[Expressar, de forma clara e objetiva, aquilo que motivou a auditoria]
REFERÊNCIA/FUNDAMENTAÇÃO	[Escrever a fundamentação do trabalho se foi o Plano de Auditoria ou uma solicitação especial]
DOCUMENTO/AUTORIZAÇÃO	[Escrever o número da Ordem de Auditoria Interna Nº XX/ANO]

SUMÁRIO EXECUTIVO
QUAL FOI O TRABALHO REALIZADO PELA SUPCGE? [Nesse campo, devem ser indicados o objeto analisado e o escopo]
POR QUE A SUPCGE REALIZOU ESSE TRABALHO? Inserir texto (fonte cor preta) [Nesse campo, devem ser indicadas as razões que foram determinantes para a realização do trabalho. Essas razões podem ser decorrentes da avaliação de riscos ou da materialidade, da relevância e/ou da criticidade. Não devem, portanto, ser indicados episódios como denúncias ou demandas de outros órgãos]

QUAIS AS CONCLUSÕES ALCANÇADAS PELA SUPCGE? QUAIS AS RECOMENDAÇÕES QUE DEVERÃO SER ADOTADAS?

Inserir texto (fonte cor preta)

[Nessa seção, devem ser indicadas, de forma resumida, as principais conclusões (negativas e positivas) alcançadas pela equipe de auditoria, bem como as principais recomendações resultantes do trabalho realizado.]

SUMÁRIO

- 1. INTRODUÇÃO**
- 2. ANÁLISE**
 - 2.1 VISAO GERAL**
 - 2.2 CONTATAÇÕES**
- 3. RECOMENDAÇÕES**
- 4. CONCLUSÃO**
- 5. EQUIPE DE AUDITORIA**

ANEXOS

APÊNDICES

1. INTRODUÇÃO

[Nesta seção, devem ser apresentados:

a) Parágrafo inicial: unidade auditada (nome); objeto auditado (se for muito grande, a descrição do objeto deve compor um novo parágrafo); ação/programa orçamentário; referencial legal que embasa o objeto; escopo (os limites da auditoria, o que será e também o que não será incluído no trabalho, mas que o leitor poderia ter expectativa de que fosse, isto é, o quê, quanto, quando, onde).

Sugere-se o uso de estruturas como: “Na auditoria examinou-se/examinaram-se...”; “A auditoria abrangeu o período de...”.

b) Origem e justificativa (por quê): devem ser apresentados os critérios que sustentaram a escolha do objeto (risco, fatores de risco, materialidade, relevância, criticidade...).

c) Objetivos/questões de auditoria: o que se pretende alcançar com o trabalho. Sugerem-se enunciados como: “Os objetivos da auditoria foram...”.

d) Metodologia (como): deverão ser registradas (de forma sintética) a natureza dos dados examinados, a forma de coleta e a de tratamento desses dados. Caso seja necessário um maior detalhamento da metodologia empregada, esse deverá ser realizado no anexo (Detalhamento da Metodologia).

e) Limitações/restrições: essa declaração só deve ocorrer se houver limitações ou restrições ao trabalho, como, por exemplo, a recusa do auditado em apresentar informações ou mesmo a sua impossibilidade (exemplo: o documento XX não foi disponibilizado para análise porque estava passando pelo processo de digitalização).

f) Considerações iniciais (visão geral do objeto e do trabalho): tem a finalidade de orientar a leitura do relatório. Se houver aspectos positivos identificados ao longo do trabalho ou aspectos históricos relevantes (a exemplo de trabalhos anteriores ou recomendações não atendidas), esses também poderão ser aqui antecipados. Esse item poderá fazer parte da introdução ou constituir um item à parte. Essa variação deverá ser baseada no tamanho. Por exemplo: se for maior do que uma página, deverá compor um novo item separado da Introdução.]

2. ANÁLISE

2.1 VISAO GERAL

[Apresentar uma visão geral dos processos analisados, podendo apresentar os dados estatísticos das observações ou constatações encontradas].

f) Considerações iniciais (visão geral do objeto e do trabalho): tem a finalidade de orientar a leitura do relatório. Se houver aspectos positivos identificados ao longo do trabalho ou aspectos históricos relevantes (a exemplo de trabalhos anteriores ou recomendações não atendidas), esses também poderão ser aqui antecipados. Esse item poderá fazer parte da introdução ou constituir um item à parte. Essa variação deverá ser baseada no tamanho. Por exemplo: se for maior do que uma página, deverá compor um novo item separado da Introdução.]

[Apresentar os critérios e/ou metodologias utilizados para seleção da amostra, quando aplicável].

2.2 DAS CONTATAÇÕES

[Esse tópico poderá ser estruturado a partir das “CONSTATAÇÕES” ou das “QUESTÕES DE AUDITORIA”. Cabe à equipe decidir o formato da estrutura, desde que não deixe de fora nenhuma informação relevante e/ou que seja obrigatória presença no relatório].

De modo geral, para cada questão de auditoria deve haver uma constatação correspondente. Pode haver situações em que seja necessário elaborar mais de uma constatação para responder a uma mesma questão de auditoria. Nesse caso, o responsável pelos registros deverá elaborar um parágrafo inicial que responda à questão de auditoria de uma maneira mais ampla. Esse parágrafo, que deve

anteceder as constatações, deverá explicitar de que forma as constatações contribuem para o alcance dessa resposta.]

2.2.1 Constatação nº 01 – [citar]

As constatações devem trazer os seguintes conteúdos:

- a) **Parágrafo(s) introdutório(s) (contextualização):** deve-se apresentar o trabalho realizado, objetiva e sinteticamente, com o fim de responder às seguintes perguntas: o quê, quem, quando, quanto (valor do objeto auditado ou da condição, quando couber), onde, como e por quê.
- b) **Critério (o que deveria ser):** estado correto (norma, resultado de pesquisa...). É o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado. A apresentação do critério é essencial para garantir a consistência da argumentação no relatório.
- c) **Situação encontrada ou Condição (o que é):** desenvolvimento da observação encontrada em campo. É o cenário existente identificado e documentado durante a fase de execução da auditoria.
- d) **Evidência:** são as informações e os dados coletados, analisados e avaliados pelo auditor, utilizando as técnicas de auditoria para sustentar as constatações e as conclusões do trabalho. Constituem meio de informação ou de prova para fundamentar a opinião da auditoria interna governamental e, ao mesmo tempo, reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável. As informações coletadas, analisadas e avaliadas devem estar registradas em papéis de trabalho organizados e devidamente referenciados
- e) **Causa:** preferencialmente a causa raiz. É a razão para a diferença existente entre a situação esperada (o critério) e a encontrada (a condição).
- f) **Efeito (consequência):** corresponde a acontecimentos que decorrem ou que podem decorrer da diferença existente entre a situação esperada (o critério) e a encontrada (a condição). Quando é positivo, corresponde a benefícios alcançados. Quando é negativo, corresponde ao risco a que o objeto auditado está exposto ou aos danos que sofreu por não estar conforme o critério. Pode ser existente (real) ou potencial.
- g) **Conclusão:** trata-se do fechamento do texto. Deve indicar de forma sintética a resposta à questão de auditoria, ou seja, o aspecto principal que se pretende destacar por meio da constatação. Deve configurar-se como o resultado da junção dos parágrafos anteriores. Servirá como base para a elaboração da descrição sumária.
- h) **Recomendação:** elaboradas pela equipe de auditoria com base nas constatações, especialmente nas condições, nas causas e nas consequências, as

quais, são conhecidas na fase de execução, em decorrência das questões e dos testes previstos na etapa de planejamento. As recomendações consistem em ações que a UAIG indica às unidades auditadas, visando a corrigir desconformidades, a tratar riscos e a aperfeiçoar processos de trabalho.

2.2.2 Constatação nº 02 – [citar]

(...)

2.2.3 Constatação nº 03 – [citar]

(...)

3. RECOMENDAÇÕES

[Atentar para a aderência às características desejáveis para as recomendações resumidas a seguir:

- Ser viável e prática (indicar ações objetivas para cuja realização não haja obstáculos intransponíveis);
- Boa relação custo-benefício;
- Considerar alternativas (analisar diferentes propostas de soluções para os problemas identificados e avaliar os prós e os contras de cada alternativa, considerando as características desejáveis aqui expressas);
- Ser monitorável (trazer os elementos suficientes que permitam verificar posteriormente se o que se pretendia por meio da sua emissão foi alcançado);
- Atuar na causa raiz;
- Ser direcionada aos agentes que detenham a responsabilidade e a competência legal para colocá-las em prática;
- Ser direta (linguagem clara; não suscitar dúvidas quanto às ações necessárias para a sua implementação e/ou ao resultado que se espera que a unidade alcance);
- Ser específica (informar o que deve ser feito e/ou o resultado a ser alcançado);
- Ser significativa (o atendimento à recomendação deve melhorar as operações da unidade, melhorar a eficiência dos gastos, colocar as operações em conformidade com as leis e regulamento);
- Ser positiva (utilizar preferencialmente frases afirmativas e tom positivo, orientado para resultados);
- Ser convincente (devem se apoiar em fatos robustos e decorrer logicamente desses fatos. Essa conexão pode ser feita por meio de indicação da finalidade da recomendação, como "Para ajudar a reduzir o número de aquisições dispendiosas e demoradas de software, o Secretário de TI deve...")]

4. CONCLUSÃO

[Nesta seção, devem ser apresentados:

- a) respostas às questões de auditoria propostas, com base nas constatações de auditoria (citados de forma sintética), explicitando-se o vínculo entre eles e as questões propostas;
- c) causas raízes, nos casos em que forem identificadas;
- c) boas práticas relevantes.
- d) principais benefícios decorrentes (esperados) da auditoria realizada (matriz de constatações);
- e) danos identificados, quando houver, em comparação ao montante analisado]

5. EQUIPE DE AUDITORIA

[relacionar os membros da equipe de trabalho]

COMPONENTES DA EQUIPE TÉCNICA		
NOME	CARGO	MATRÍCULA
[nome do auditor(a)]	Auditora(a) Governamental	XXXXXX
[nome do auditor(a)]	Auditora(a) Governamental	XXXXXX
[nome do auditor(a)]	Auditora(a) Governamental	XXXXXX
COORDENADOR DE EQUIPE: [nome do auditor(a)] (Gerente de [nome da gerência]) SUPERVISOR DE TRABALHO: [nome do auditor(a)] Diretor(a) da Unidade de Auditoria e Monitoramento - UNIAUD		
RESPONSÁVEL PELA SUPCGE [nome do auditor(a)] Controlador(a)-Geral do Estado do Piauí Superintendência da Controladoria-Geral do Estado Secretaria de Fazenda do Estado do Piauí		

ANEXOS

[textos ou documentos criados por terceiros e utilizados pela equipe de consultoria na composição do trabalho]

[apenas anexar se for relevante para o entendimento do trabalho]

APÊNDICES

[textos ou documentos criados pela própria equipe de consultoria, julgada como relevante para entendimento do trabalho]

[apenas apensar se for relevante para o entendimento do trabalho]

APÊNDICE L - MODELO DE OFÍCIO DE ENCAMINHAMENTO DE RELATÓRIO PRELIMINAR

A Sua [Excelência ou Senhoria] o(a)

Senhor (a) [nome do destinatário]

[cargo] – [sigla do órgão/entidade]

Secretário (a)/Diretor(a)-Geral/Diretor(a)-Presidente

Assunto: Encaminha relatório preliminar e solicitação de reunião para apresentação das constatações de auditoria e discussão das possíveis soluções

Referência: Caso responda este Ofício, indicar expressamente o Processo nº xxxxxx.

Senhor(a) [nome do cargo],

1. Cumprimentando-o(a) cordialmente, informamos que esta **Controladoria-Geral do Estado**, Superintendência da Secretaria de Fazenda do Estado do Piauí, em consonância com sua competência legal de realizar atividades de auditoria governamental, que tem como objetivo agregar valor e contribuir para o aperfeiçoamento da gestão pública, realizará atividade de Auditoria [escrever objeto de auditoria. Caso o objeto seja um contrato ou um convênio, inserir texto informando qual o objeto do instrumento].

2. A equipe de auditoria responsável pelo cumprimento dessa atividade foi apresentada formalmente por meio do Ofício nº XXX/ANO (SEI nº YYYYY).

3. A auditoria foi conduzida em conformidade com o **Manual de Orientações Técnicas da Atividade Interna Governamental do Poder Executivo** e, subsidiariamente, pelas normas nacionais e internacionais de prática de auditoria interna governamental.

4. Após a finalização da fase de execução, apresenta-se o **Relatório Preliminar de Auditoria** (SEI nº YYYYY) com os resultados dos exames e das recomendações propostas.

5. A fase final da auditoria requer uma reunião com os representantes da Unidade Auditada (UA), que apresentem relação direta com o objeto auditado, para que sejam discutidas as constatações que indicarem a existência de falhas relevantes e as possíveis soluções para os problemas detectados.

6. Dentre os representantes da UA indicados para reunião, é importante a presença dos servidores designados pelo órgão/entidade, por meio do documento: [apresentar os nomes, se necessário].

7. A reunião será conduzida pelo Supervisor do Trabalho na SUPCGE (Diretor da Unidade de Auditoria e Monitoramento - UNIAUD), com a participação de toda a equipe, tendo como pauta mínima:

- a) reporte de situações ocorridas durante o trabalho que podem diminuir a confiabilidade do resultado da auditoria;
- b) apresentação e discussão das constatações e dos resultados da auditoria;
- c) discussão das recomendações para melhoria, bem como dos respectivos prazos para sua implementação;
- d) estabelecimento de prazo para a Unidade Auditada se manifestar formalmente sobre as conclusões da auditoria, caso deseje, principalmente em caso de discordância quanto às constatações ou às possíveis recomendações.

8. Se novas informações forem obtidas a partir dessa interação e ensejarem a modificação das constatações, deverá haver, após a sua adequação, nova avaliação por parte do supervisor. Em seguida as constatações deverão ser novamente apresentadas à Unidade Auditada e, se necessário, agendada nova reunião para discussão.

9. Na ausência de discordância da Unidade Auditada em relação aos trabalhos, consideraremos que há concordância tácita com os entendimentos da equipe de auditoria.

10. Contamos com a presença de todos para o bom êxito da reunião e estamos à disposição para quaisquer esclarecimentos necessários.

Atenciosamente,

(assinado eletronicamente)

NOME DO RESPONSÁVEL PELA SUPCGE

Controlador (a) - Geral do Estado

Superintendência da Controladoria-Geral do Estado

Secretaria de Fazenda do Estado do Piauí

APÊNDICE M - MODELO DE RELATÓRIO FINAL DE AUDITORIA DE AVALIAÇÃO

INFORMAÇÕES GERAIS DOS TRABALHOS	
PROCESSO	[Nº do processo SEI]
UNIDADE AUDITADA	[Escrever qual é a unidade auditada]
UNIDADE AUDITADA	[Escrever qual é a unidade auditada]
OBJETO DE AUDITORIA	[Escrever qual é o objeto auditado (entidade(s), programa(s), processo (s), atividade(s))]
OBJETIVO	[Expressar, de forma clara e objetiva, aquilo que motivou a auditoria]
REFERÊNCIA/FUNDAMENTAÇÃO	[Escrever a fundamentação do trabalho se foi o Plano de Auditoria ou uma solicitação especial]
DOCUMENTO/AUTORIZAÇÃO	[Escrever o número da Ordem de Auditoria Interna Nº XX/ANO]

SUMÁRIO EXECUTIVO
QUAL FOI O TRABALHO REALIZADO PELA SUPCGE? [Nesse campo, devem ser indicados o objeto analisado e o escopo]
POR QUE A SUPCGE REALIZOU ESSE TRABALHO? Inserir texto (fonte cor preta) [Nesse campo, devem ser indicadas as razões que foram determinantes para a realização do trabalho. Essas razões podem ser decorrentes da avaliação de riscos ou da materialidade, da relevância e/ou da criticidade. Não devem, portanto, ser indicados episódios como denúncias ou demandas de outros órgãos]

QUAIS AS CONCLUSÕES ALCANÇADAS PELA SUPCGE? QUAIS AS RECOMENDAÇÕES QUE DEVERÃO SER ADOTADAS?

Inserir texto (fonte cor preta)

[Nessa seção, devem ser indicadas, de forma resumida, as principais conclusões (negativas e positivas) alcançadas pela equipe de auditoria, bem como as principais recomendações resultantes do trabalho realizado.]

SUMÁRIO

- 1. INTRODUÇÃO**
- 2. ANÁLISE**
 - 2.1 VISAO GERAL**
 - 2.2 CONTATAÇÕES**
- 3. RECOMENDAÇÕES**
- 4. CONCLUSÃO**
- 5. EQUIPE DE AUDITORIA**

ANEXOS

APÊNDICES

1. INTRODUÇÃO

[Nesta seção, devem ser apresentados:

a) Parágrafo inicial: unidade auditada (nome); objeto auditado (se for muito grande, a descrição do objeto deve compor um novo parágrafo); ação/programa orçamentário; referencial legal que embasa o objeto; escopo (os limites da auditoria, o que será e também o que não será incluído no trabalho, mas que o leitor poderia ter expectativa de que fosse, isto é, o quê, quanto, quando, onde).

Sugere-se o uso de estruturas como: “Na auditoria examinou-se/examinaram-se...”; “A auditoria abrangeu o período de...”.

b) Origem e justificativa (por quê): devem ser apresentados os critérios que sustentaram a escolha do objeto (risco, fatores de risco, materialidade, relevância, criticidade...).

c) Objetivos/questões de auditoria: o que se pretende alcançar com o trabalho. Sugerem-se enunciados como: “Os objetivos da auditoria foram...”.

d) Metodologia (como): deverão ser registradas (de forma sintética) a natureza dos dados examinados, a forma de coleta e a de tratamento desses dados. Caso seja necessário um maior detalhamento da metodologia empregada, esse deverá ser realizado no anexo (Detalhamento da Metodologia).

e) Limitações/restrições: essa declaração só deve ocorrer se houver limitações ou restrições ao trabalho, como, por exemplo, a recusa do auditado em apresentar informações ou mesmo a sua impossibilidade (exemplo: o documento XX não foi disponibilizado para análise porque estava passando pelo processo de digitalização).

f) Considerações iniciais (visão geral do objeto e do trabalho): tem a finalidade de orientar a leitura do relatório. Se houver aspectos positivos identificados ao longo do trabalho ou aspectos históricos relevantes (a exemplo de trabalhos anteriores ou recomendações não atendidas), esses também poderão ser aqui antecipados. Esse item poderá fazer parte da introdução ou constituir um item à parte. Essa variação deverá ser baseada no tamanho. Por exemplo: se for maior do que uma página, deverá compor um novo item separado da Introdução.]

2. ANÁLISE

2.1 VISAO GERAL

[Apresentar uma visão geral dos processos analisados, podendo apresentar os dados estatísticos das observações ou constatações encontradas].

f) Considerações iniciais (visão geral do objeto e do trabalho): tem a finalidade de orientar a leitura do relatório. Se houver aspectos positivos identificados ao longo do trabalho ou aspectos históricos relevantes (a exemplo de trabalhos anteriores ou recomendações não atendidas), esses também poderão ser aqui antecipados. Esse item poderá fazer parte da introdução ou constituir um item à parte. Essa variação deverá ser baseada no tamanho. Por exemplo: se for maior do que uma página, deverá compor um novo item separado da Introdução.]

[Apresentar os critérios e/ou metodologias utilizados para seleção da amostra, quando aplicável].

2.2 DAS CONTATAÇÕES

[Esse tópico poderá ser estruturado a partir das “CONSTATAÇÕES” ou das “QUESTÕES DE AUDITORIA”. Cabe à equipe decidir o formato da estrutura, desde que não deixe de fora nenhuma informação relevante e/ou que seja obrigatória presença no relatório].

De modo geral, para cada questão de auditoria deve haver uma constatação correspondente. Pode haver situações em que seja necessário elaborar mais de uma constatação para responder a uma mesma questão de auditoria. Nesse caso, o responsável pelos registros deverá elaborar um parágrafo inicial que responda à questão de auditoria de uma maneira mais ampla. Esse parágrafo, que deve

anteceder as constatações, deverá explicitar de que forma as constatações contribuem para o alcance dessa resposta.]

2.2.1 Constatação nº 01 – [citar]

As constatações devem trazer os seguintes conteúdos:

- a) **Parágrafo(s) introdutório(s) (contextualização):** deve-se apresentar o trabalho realizado, objetiva e sinteticamente, com o fim de responder às seguintes perguntas: o quê, quem, quando, quanto (valor do objeto auditado ou da condição, quando couber), onde, como e por quê.
- b) **Critério (o que deveria ser):** estado correto (norma, resultado de pesquisa...). É o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado. A apresentação do critério é essencial para garantir a consistência da argumentação no relatório.
- c) **Situação encontrada ou Condição (o que é):** desenvolvimento da observação encontrada em campo. É o cenário existente identificado e documentado durante a fase de execução da auditoria.
- d) **Evidência:** são as informações e os dados coletados, analisados e avaliados pelo auditor, utilizando as técnicas de auditoria para sustentar as constatações e as conclusões do trabalho. Constituem meio de informação ou de prova para fundamentar a opinião da auditoria interna governamental e, ao mesmo tempo, reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável. As informações coletadas, analisadas e avaliadas devem estar registradas em papéis de trabalho organizados e devidamente referenciados
- e) **Causa:** preferencialmente a causa raiz. É a razão para a diferença existente entre a situação esperada (o critério) e a encontrada (a condição).
- f) **Efeito (consequência):** corresponde a acontecimentos que decorrem ou que podem decorrer da diferença existente entre a situação esperada (o critério) e a encontrada (a condição). Quando é positivo, corresponde a benefícios alcançados. Quando é negativo, corresponde ao risco a que o objeto auditado está exposto ou aos danos que sofreu por não estar conforme o critério. Pode ser existente (real) ou potencial.
- g) **Conclusão:** trata-se do fechamento do texto. Deve indicar de forma sintética a resposta à questão de auditoria, ou seja, o aspecto principal que se pretende destacar por meio da constatação. Deve configurar-se como o resultado da junção dos parágrafos anteriores. Servirá como base para a elaboração da descrição sumária.
- h) **Recomendação:** elaboradas pela equipe de auditoria com base nas constatações, especialmente nas condições, nas causas e nas consequências, as

quais, são conhecidas na fase de execução, em decorrência das questões e dos testes previstos na etapa de planejamento. As recomendações consistem em ações que a UAIG indica às unidades auditadas, visando a corrigir desconformidades, a tratar riscos e a aperfeiçoar processos de trabalho.

2.2.2 Constatação nº 02 – [citar]

(...)

2.2.3 Constatação nº 03 – [citar]

(...)

3. RECOMENDAÇÕES

[Atentar para a aderência às características desejáveis para as recomendações resumidas a seguir:

- Ser viável e prática (indicar ações objetivas para cuja realização não haja obstáculos intransponíveis);
- Boa relação custo-benefício;
- Considerar alternativas (analisar diferentes propostas de soluções para os problemas identificados e avaliar os prós e os contras de cada alternativa, considerando as características desejáveis aqui expressas);
- Ser monitorável (trazer os elementos suficientes que permitam verificar posteriormente se o que se pretendia por meio da sua emissão foi alcançado);
- Atuar na causa raiz;
- Ser direcionada aos agentes que detenham a responsabilidade e a competência legal para colocá-las em prática;
- Ser direta (linguagem clara; não suscitar dúvidas quanto às ações necessárias para a sua implementação e/ou ao resultado que se espera que a unidade alcance);
- Ser específica (informar o que deve ser feito e/ou o resultado a ser alcançado);
- Ser significativa (o atendimento à recomendação deve melhorar as operações da unidade, melhorar a eficiência dos gastos, colocar as operações em conformidade com as leis e regulamento);
- Ser positiva (utilizar preferencialmente frases afirmativas e tom positivo, orientado para resultados);
- Ser convincente (devem se apoiar em fatos robustos e decorrer logicamente desses fatos. Essa conexão pode ser feita por meio de indicação da finalidade da recomendação, como "Para ajudar a reduzir o número de aquisições dispendiosas e demoradas de software, o Secretário de TI deve...")]

4. CONCLUSÃO

[Nesta seção, devem ser apresentados:

- a) respostas às questões de auditoria propostas, com base nas constatações de auditoria (citados de forma sintética), explicitando-se o vínculo entre eles e as questões propostas;
- c) causas raízes, nos casos em que forem identificadas;
- c) boas práticas relevantes.
- d) principais benefícios decorrentes (esperados) da auditoria realizada (matriz de constatações);
- e) danos identificados, quando houver, em comparação ao montante analisado]

5. EQUIPE DE AUDITORIA

[relacionar os membros da equipe de trabalho]

COMPONENTES DA EQUIPE TÉCNICA		
NOME	CARGO	MATRÍCULA
[nome do auditor(a)]	Auditora(a) Governamental	XXXXXX
[nome do auditor(a)]	Auditora(a) Governamental	XXXXXX
[nome do auditor(a)]	Auditora(a) Governamental	XXXXXX
COORDENADOR DE EQUIPE: [nome do auditor(a)] (Gerente de [nome da gerência]) SUPERVISOR DE TRABALHO: [nome do auditor(a)] Diretor(a) da Unidade de Auditoria e Monitoramento - UNIAUD		
RESPONSÁVEL PELA SUPCGE [nome do auditor(a)] Controlador(a)-Geral do Estado do Piauí Superintendência da Controladoria-Geral do Estado Secretaria de Fazenda do Estado do Piauí		

ANEXOS

[textos ou documentos criados por terceiros e utilizados pela equipe de consultoria na composição do trabalho]

[apenas anexar se for relevante para o entendimento do trabalho]

NOTA: É importante que a **manifestação da unidade auditada em relação ao relatório preliminar** seja incluída em anexo específico.

APÊNDICES

[textos ou documentos criados pela própria equipe de consultoria, julgada como relevante para entendimento do trabalho]

[apenas apensar se for relevante para o entendimento do trabalho]

APÊNDICE N - MODELO DE SOLICITAÇÃO DE CONSULTORIA EM AUDITORIA

SOLICITAÇÃO DE CONSULTORIA EM AUDITORIA	
UNIDADE SOLICITANTE	SECRETARIA DE GESTÃO ESTRATÉGICA
DATA DA SOLICITAÇÃO	22/02/2022
<p>OBJETO DA CONSULTORIA</p> <p>Não podem ser objetos de consultorias os seguintes casos:</p> <p>a) Que decida sobre um caso concreto;</p> <p>b) Que a própria administração possa implementar independentemente da auditoria;</p> <p>c) Que trate de mera interpretação normativa;</p> <p>d) Que comprometa a independência e a objetividade da unidade; e</p> <p>e) Que possa configurar cogestão administrativa.</p>	Processo de Gestão de Riscos
OBJETO DE CONSULTORIA ESTÁ RELACIONADO A QUAL MACROPROCESSO	<p>Gestão de Riscos (X)</p> <p>Governança ()</p> <p>Controles internos ()</p>
OBJETIVO DO CONSULTORIA	Auxiliar a Administração na implementação da gestão de riscos na instituição.
DESCRIÇÃO DA SOLICITAÇÃO	Solicito o oferecimento de trabalho de consultoria por parte da Auditoria Interna visando auxiliar a Administração na implementação do processo de gestão de riscos na Instituição.
PRODUTOS PREVISTOS	<p>Política de Gestão de Riscos</p> <p>Manual de Gestão de Riscos</p> <p>Repasse de Conhecimento</p>

RESULTADOS ESPERADOS	Como resultado da presente consultoria, espera-se o aprimoramento do processo de gestão de riscos na organização.
ASSINATURA	
RESPONSÁVEL PELA SOLICITAÇÃO	

APÊNDICE O - MODELO DE ANÁLISE DA SOLICITAÇÃO DE CONSULTORIA

ANÁLISE DA SOLICITAÇÃO DE CONSULTORIA	
RELATÓRIO	
UNIDADE SOLICITANTE	Secretaria de Gestão Estratégica
OBJETO DA CONSULTORIA	Processo de Gestão de Riscos
DESCRIÇÃO DA SOLICITAÇÃO	Trata-se de solicitação da Secretaria de Gestão estratégica para que esta unidade de auditoria ofereça trabalho de consultoria visando auxiliar a Administração na implementação do processo de gestão de riscos na Instituição.
PRODUTOS PREVISTOS PELA AUDITORIA	Auxiliar no desenvolvimento de uma Política de Gestão de Riscos. Auxiliar no desenvolvimento de um manual de Gestão de Riscos. Fazer um repasse conhecimento sobre Gestão de Riscos para os envolvidos no processo Emitir um relatório constando o resultado do trabalho.
RESULTADOS ESPERADOS	Espera-se que a consultoria possa auxiliar a Administração na efetiva implementação do processo de gestão de riscos no órgão, de forma a se implementar um sistema de gestão dos riscos que possibilite aos gestores identificar, avaliar, tratar e monitorar os riscos significativos, contribuindo assim para o atingimento dos objetivos institucionais.

AVALIAÇÃO DA SOLICITAÇÃO	
ADEQUAÇÃO REQUISITIVA	<p>A autoridade requisitante tem autoridade para solicitar trabalhos de consultoria?</p> <p>(X) Sim</p> <p>() Não</p>
ADEQUAÇÃO TEMÁTICA	<p>O tema do trabalho é passível de consultoria?</p> <p>(X) Sim</p> <p>() Não</p> <p>No caso de negativa, assinale a circunstância de enquadramento do objeto:</p> <p>() Trata-se de caso concreto;</p> <p>() Compromete a independência e objetividade da unidade de auditoria;</p> <p>() Trata-se de cogestão administrativa;</p> <p>() Trata-se de mera interpretação normativa;</p> <p>() A administração pode implementar a melhoria independente da auditoria interna;</p> <p>() o objeto não está associado à governação, riscos ou controles internos;</p> <p>() outra, justifique:</p>
CAPACIDADE TÉCNICA	<p>A equipe de consultoria possui capacidade técnica para prestação do serviço?</p> <p>(X) Sim</p> <p>() Não</p>
CAPACIDADE OPERACIONAL	<p>A unidade de auditoria tem capacidade de reservar força de trabalho necessária para prestação do serviço de consultoria?</p> <p>(X) Sim</p> <p>() Não</p>

POTENCIAL DO TRABALHO	<p>O resultado do trabalho tem potencial de agregar valor e aprimorar os processos da organização?</p> <p>(X) Sim</p> <p>() Não</p>
OPINIÃO DA AUDITORIA QUANTO A ADMISSIBILIDADE DO SERVIÇO	<p>O trabalho deve:</p> <p>(X) Ser admitido e inserido no Plano Anual de Auditoria</p> <p>() Ser admitido e executado ainda no presente exercício</p> <p>() NÃO deve ser admitido</p>
JUSTIFICATIVA DA ADMISSÃO OU NÃO DO TRABALHO	<p>Considerando que a solicitação atende a todos os requisitos estabelecidos para prestação de serviço de natureza consultiva e ainda, que:</p> <p>i) não se trata de processo em curso (caso concreto);</p> <p>ii) não se refere a análise jurídica ou interpretação normativa;</p> <p>iii) os assuntos tratados têm relação direta com o planejamento estratégico do órgão, com grande potencial de agregar valor e melhorar os processos organizacionais, melhorando seus controles; e</p> <p>iv) a natureza do trabalho não irá resultar na perda de objetividade do auditor, por não se tratar de atos de gestão.</p> <p>Admite-se o presente trabalho, que deverá ser incluído no Planejamento Anual de Auditoria para que possa ser planejado e executado no próximo exercício.</p>
<p style="text-align: center;">ASSINATURA</p> <p style="text-align: center;">RESPONSÁVEL PELA AVALIAÇÃO DA SOLICITAÇÃO</p>	

**APÊNDICE P - MODELO DE TERMO DE COMPROMISSO
(SEM O PROGRAMA DE CONSULTORIA)**

TERMO DE COMPROMISSO (SEM O PROGRAMA DE CONSULTORIA)	
INTRODUÇÃO Explicar o objeto da consultoria, seu objetivo geral, sua importância e o motivo. Informar aqui se a execução da consultoria será simples ou conjunta (consultoria e avaliação)	Trata-se de solicitação da Secretaria de Gestão Estratégica para que esta unidade de auditoria ofereça trabalho de consultoria visando auxiliar a Administração na implementação do processo de gestão de riscos na Instituição.
TIPO DE CONSULTORIA	Assessoramento (X) Orientação () Facilitação () Treinamento ()
PRODUTOS PREVISTOS	Auxiliar no desenvolvimento de uma Política de Gestão de Riscos. Auxiliar no desenvolvimento de um manual de Gestão de Riscos. Fazer um repasse conhecimento sobre Gestão de Riscos para os envolvidos no processo. Emitir um relatório constando o resultado do trabalho.
RESULTADOS ESPERADOS	Espera-se que a consultoria possa auxiliar a Administração na efetiva implementação do processo de gestão de riscos no órgão, de forma a se implementar um sistema de gestão dos riscos que possibilite aos gestores identificar, avaliar, tratar e monitorar os riscos significativos, contribuindo assim para o atingimento dos objetivos institucionais.

ESCOPO E METODOLOGIA GERAL	<p>O escopo da presente consultoria constitui em auxiliar a administração na implementação da gestão de riscos na organização: O auxílio será oferecido por meio do apoio para o desenvolvimento da Política de Gestão de Riscos e de um manual de Gestão de Riscos. Além disso a equipe de auditoria promoverá um repasse de conhecimentos sobre Gestão de Riscos para os envolvidos no processo. Ao final do trabalho será emitido um relatório com os resultados do trabalho.</p> <p>O presente trabalho deve início com a análise preliminar para conhecimento do objeto, que consistiu no levantamento de informações sobre a gestão de riscos e levantamento da maturidade atual da gestão de riscos na unidade.</p> <p>Em seguida será efetuada uma ampla coleta e análise de dados com realização benchmarking,</p>
----------------------------	---

	<p>levantamento e análise dos principais frameworks relacionados ao assunto, pesquisa bibliográfica e doutrinária, jurisprudência da Corte de Contas, referenciais normativos e dos critérios estabelecidos inclusive de boas práticas, bem como o levantamento e análise de políticas e manuais utilizados pelas principais organizações públicas brasileiras.</p> <p>Após será oferecido um repasse de conhecimento aos responsáveis pela coordenação e implantação da gestão de riscos sobre o assunto.</p> <p>Em reuniões, oficinas, debates e documentos serão oferecidos aconselhamentos que auxiliarão o</p>
--	---

	<p>cliente na elaboração da minuta da política e manual de gestão de riscos. Após os aconselhamentos será emitido relatório de consultoria e encaminhado à alta administração e a todos os envolvidos no processo de gestão de riscos</p>
NÃO ESCOPO	<p>Não integra o escopo da presente consultoria a responsabilidade pela implementação e coordenação da gestão de riscos.</p> <p>Ainda não constitui escopo do trabalho a implementação de controles para garantir a efetividade da gestão de riscos, tampouco quaisquer atividades típicas da gestão.</p>

PAPEIS E RESPONSABILIDADES

Das Responsabilidades da Auditoria Interna:

- a) executar os serviços consultivos de acordo com os entendimentos estabelecidos com a unidade cliente e com a devida proficiência e zelo profissional;
- b) entregar os resultados na forma e no prazo estipulado neste Termo de Compromisso ou em outro documento ajustado, mantendo a Unidade informada sobre a ocorrência de qualquer situação que possa impactar o planejamento estabelecido;
- c) prestar o aconselhamento, por meio do auxílio para o desenvolvimento da Política de Gestão de Riscos e do manual de Gestão de Riscos.
- d) Promover o repasse de conhecimentos em relação ao processo de Gestão de Riscos da organização na forma ajustada com o cliente neste termo de compromisso ou em outro ajuste efetuado.
- e) A Auditoria Interna se reserva ao direito de:

	<p>f) estabelecer as técnicas de auditoria que entender necessárias à adequada realização dos serviços de consultoria;</p> <p>g) comunicar à alta administração da Unidade quando a natureza e a materialidade ou os resultados dos trabalhos representem riscos significativos à organização;</p> <p>h) interrupção ou suspensão do trabalho no caso de identificação de atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares que impactem a execução dos serviços de consultoria, bem como sua eventual apuração;</p> <p>i) futuramente promover ação de avaliação no processo de gestão de riscos, não sendo argumento válido, em sede de avaliação ou outra atividade, a informação de que determinado ato ou fato tenha sido ou deixado de ser executado em função do processo de consultoria oferecido pela Auditoria Interna. Isso porque, a responsabilidade pela implementação dos controles é sempre da administração da organização.</p> <p>Das Responsabilidades da Administração:</p> <p>j) se responsabilizar pela disponibilização tempestiva de acesso às informações, aos ativos e ao pessoal necessários à execução dos trabalhos; k) se responsabilizar pela coordenação do processo de gestão de riscos. Sendo a auditoria responsável apenas por auxiliar a unidade coordenadora na implementação dos mecanismos</p>
--	---

	<p>necessário para uma efetiva gestão de riscos.</p> <p>l) Se responsabilizar pela elaboração das minutas da Política de Gestão de Riscos e do Manual de Gestão de Riscos, fazendo ou não uso dos aconselhamentos oferecidos pela auditoria durante a execução do trabalho consultivo.</p> <p>m) decidir pela implementação ou não dos aconselhamentos decorrentes do processo de consultoria oferecido;</p> <p>n) se responsabilizar pelas decisões e/ou ações tomadas como resultados dos aconselhamentos decorrentes do serviço de consultoria;</p> <p>o) se responsabilizar pela implementação de todo e qualquer controle visando garantir efetividade do processo de gestão de riscos.</p>
QUAL SERÁ A FORMA DE COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS	<p>Relatório (X)</p> <p>Atas de Reunião (X)</p> <p>Notas de Consultoria (X)</p> <p>Treinamento (X)</p>

	Guias. Referenciais. Cartilhas. Orientação () Outros () especificar
PARA QUEM SERÃO ENCAMINHADOS OS RESULTADOS	Conselho (X) Alta Administração (X) Gestores do Processo (X) Toda Organização () Público Interno () Publicado na Internet () Outros () especificar
O RELATÓRIO FINAL CONTERÁ RECOMENDAÇÕES?	Sim () Não (X)
HAVERÁ MONITORAMENTO DO TRABALHO?	Sim () Não (X)
PRAZOS E CRONOGRAMA Registrar as atividades que serão desenvolvidas os prazos	Planejamento: Início: 02/03/2022 Final: 02/04/2022 Execução: Início: 03/04/2022 Final: 02/06/2022 Comunicação dos Resultados: Início: 03/06/2022 Final 02/07/2022
OBSERVAÇÕES FINAIS Informar quaisquer outros pontos específicos que sejam relevantes para a execução dos trabalhos.	
COMPROMISSO	Os responsáveis pela unidade de auditoria e pela unidade gestora se manifestam de acordo com presente Termo de Compromisso
ASSINATURA Nome do Responsável Cargo do responsável pela Gestão	ASSINATURA Nome do Responsável Cargo do responsável pela Gestão

APÊNDICE Q – MODELO DE PROGRAMA DE CONSULTORIA SINTÉTICO

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO

[Apresentação do que se trata o documento, do tipo de trabalho, quem solicitou e quem aprovou o oferecimento da consulta, preferencialmente referenciando os respectivos atos]

INFORMAÇÕES PRELIMINARES DO OBJETO

[As informações preliminares devem conter dados como: conceituação do objeto, principais requisitos requeridos pelas leis, regulamentos e frameworks específicos, resumo da visão da doutrina e órgãos de controle. Por fim deve ser apresentada uma visão do objeto no órgão do objeto consultado]

OBJETIVO

[Especificar o objetivo da atividade que nada mais é que a razão de ser do trabalho solicitado, é aquilo que se pretende atingir com a execução da atividade.]

ESCOPO E NÃO ESCOPO DA CONSULTORIA

[O escopo deve detalhar o alcance do trabalho, o que está abrangido na atividade e tudo o mais que for necessário para estabelecer o adequado limite de atuação, de forma a não comprometer, principalmente, a independência e objetividade da unidade.

O não escopo é aquilo que, dado o objeto de consultoria, poderia levar ao entendimento de que está contemplado no trabalho, mas, por incapacidade técnica, operacional, ou por não ser oportuno, não será tratado no aconselhamento. Na verdade, o não escopo é um esforço de delimitação das expectativas dos dois lados com o trabalho a ser realizado.]

PAPEIS E RESPONSABILIDADES

[Nesse item, deve constar que o auditor não assume qualquer responsabilidade que seja do gestor. Deve prever ainda que o trabalho de consultoria se trata de um aconselhamento opinativo, devendo o gestor decidir pela adoção ou não do aconselhamento ou resultado apresentado. Pode referenciar também que a realização da consultoria não é impeditiva para que o processo consultado seja objeto de uma ação de avaliação pela unidade de auditoria. Esse item poderá prever, ainda, se possíveis recomendações da unidade serão objetos de monitoramento futuro. Além dos exemplificados acima, o documento deve conter todos os papéis e responsabilidades relevantes para o processo específico de consultoria.]

METODOLOGIA E ESTRATÉGIA DE ATUAÇÃO

[Nesse tópico deverá ser estabelecida a forma de execução do trabalho desde o planejamento até a entrega dos resultados e compreende todos os métodos a serem empregados na coleta e avaliação de informações, na realização de benchmarking e de entrevistas, na utilização de ferramentas e frameworks ou de qualquer outro método que possa ser utilizado durante o trabalho de consultoria. Além da metodologia, poderá ser estabelecida a estratégia de atuação da unidade, se o resultado será apresentado apenas ao final ou parcialmente, se serão adotados vários tipos de consultoria ou um tipo único específico e, ainda, qual a forma de interação e contribuição da unidade cliente, ou qualquer outra estratégia que a unidade de auditoria pretenda usar durante a prestação do serviço.]

CRITÉRIOS

[Aqui deve ser estabelecido a norma, o padrão, a política, a boa prática ou qualquer mecanismo que será utilizado como parâmetro para propor soluções que aprimorem o objeto consultado.]

RESULTADOS ESPERADOS

[Nesse item deve ser demonstrado os resultados esperados e os produtos que serão entregues ao final da atividade.]

MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES

[Nesse item deve ser inserida a matriz de riscos e controles específicos do trabalho de consultoria]

CRONOGRAMA

PLANEJAMENTO – especificar força de trabalho necessária		
Atividades	Servidores	Duração Estimada
EXECUÇÃO – especificar força de trabalho necessária		
COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS – especificar força de trabalho necessária		

EQUIPE DE CONSULTORIA

APÊNDICE R – MODELO DE NOTA DE CONSULTORIA

Introdução

[Apresentação do que se trata o trabalho incluindo seu tipo, quem solicitou e quem aprovou o oferecimento da consulta, preferencialmente referenciando os respectivos atos

b) Especificar o objetivo da nota de consultoria que nada mais é que a razão de ser do documento]

Aconselhamentos propostos

[Nesse item deve ser proposto os aconselhamentos parciais necessários para atingimento do objetivo da consultoria]

[A apresentação dos resultados deverá conter, no mínimo: a situação encontrada do objeto, as soluções possíveis e os aconselhamentos propostos]

Conclusão

[A conclusão deve ser sucinta, porém deve retratar todos os aspectos relevantes do trabalho. Dessa forma, esse item tem por propósito descrever o problema apresentado, as soluções propostas, os principais benefícios alcançados e a síntese de tudo o que for julgado relevante e pertinente na prestação do serviço de consultoria.]

Equipe de Consultoria

[relacionar os membros da equipe de trabalho]

Anexos

[textos ou documentos criados por terceiros e utilizados pela equipe de consultoria na composição do trabalho]

[apenas anexar se for relevante para o entendimento do trabalho]

Apêndices

[textos ou documentos criados pela própria equipe de consultoria, julgada como relevante para entendimento do trabalho]

[apenas apensar se for relevante para o entendimento do trabalho]

APÊNDICE S – MODELO DE RELATÓRIO DE CONSULTORIA

Sumário Executivo

[Resumo das informações mais importantes do trabalho]

[Preferencialmente resumido em uma página]

Sumário

Introdução

- a) [Apresentação do que se trata o relatório, do tipo de trabalho, quem solicitou e quem aprovou o oferecimento da consulta, preferencialmente referenciando os respectivos atos
- b) Especificar o objetivo da atividade que nada mais é que a razão de ser do trabalho solicitado, é aquilo que se pretende atingir com a execução da atividade.
- c) Produtos da Consultoria
- d) Metodologia (como): deverão ser registradas (de forma sintética) a natureza dos dados examinados, a forma de coleta e a de tratamento desses dados, referenciais técnicos ou legais utilizados como base para a realização dos trabalhos, etc. Caso seja necessário um maior detalhamento da metodologia empregada, esse deverá ser realizado no anexo (Detalhamento da Metodologia).
- e) Síntese da visão geral do objeto: conceituação do objeto, funcionalidade do objeto e como o objeto se encontra no órgão
- f) Limitações/restrições: essa declaração só deve ocorrer se houver limitações ou restrições ao trabalho, como, por exemplo, a recusa do gestor em apresentar informações ou mesmo a sua impossibilidade (exemplo: o documento XX não foi disponibilizado para análise porque estava passando pelo processo de digitalização)]

Resultados

[Nesse item deve ser demonstrado o resultado do trabalho, propondo ou retratando as soluções adequadas visando aprimorar os processos de governança, gestão de riscos e controles da organização;

O tópico “resultados” possui a mesma finalidade que o tópico “achados de auditoria”, quando da realização de trabalhos de avaliação. Porém, na realização de atividades de consultoria não existe um achado de auditoria, mas, sim, um ou mais problemas apresentados pelo gestor com vistas a obter aconselhamentos de soluções possíveis, por parte do auditor.

Assim, a apresentação dos resultados deverá conter, no mínimo: a situação encontrada do objeto, as soluções possíveis e os aconselhamentos propostos.

a) Parágrafo introdutório (contextualização): deve-se apresentar o(s) objetivo(s) específico(s) do trabalho, devidamente contextualizado(s) com informações sintéticas sobre o objeto analisado, os riscos e os controles envolvidos.

Resultado: Considerando que o relatório de consultoria como regra não é o resultado do trabalho, mas contém o resultado que foi desenvolvido durante a execução da atividade, devem ser apresentados os produtos entregues pela equipe de consultoria ou as soluções propostas visando atender o objetivo do trabalho. Ou seja, o relatório de auditoria comunica os resultados que já foram implementados durante com o auxílio da auditoria.

Recomendações

[Inicialmente vale ressaltar que somente haverá recomendações quando pertinente ao trabalho e desde que previamente acordado com a unidade cliente.

Conclusão

[A conclusão deve ser sucinta, porém deve retratar todos os aspectos relevantes do trabalho. Dessa forma, esse item tem por propósito descrever o problema apresentado, as soluções propostas, os principais benefícios alcançados e a síntese de tudo o que for julgado relevante e pertinente na prestação do serviço de consultoria.]

Equipe de Consultoria

[relacionar os membros da equipe de trabalho]

Anexos

[textos ou documentos criados por terceiros e utilizados pela equipe de consultoria na composição do trabalho]

[apenas anexar se for relevante para o entendimento do trabalho]

Apêndices

[textos ou documentos criados pela própria equipe de consultoria, julgada como relevante para entendimento do trabalho]

[apenas apensar se for relevante para o entendimento do trabalho]

ANEXOS

ANEXO A – Escala de Impacto

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 (clientes internos/externos, beneficiários).	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, 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

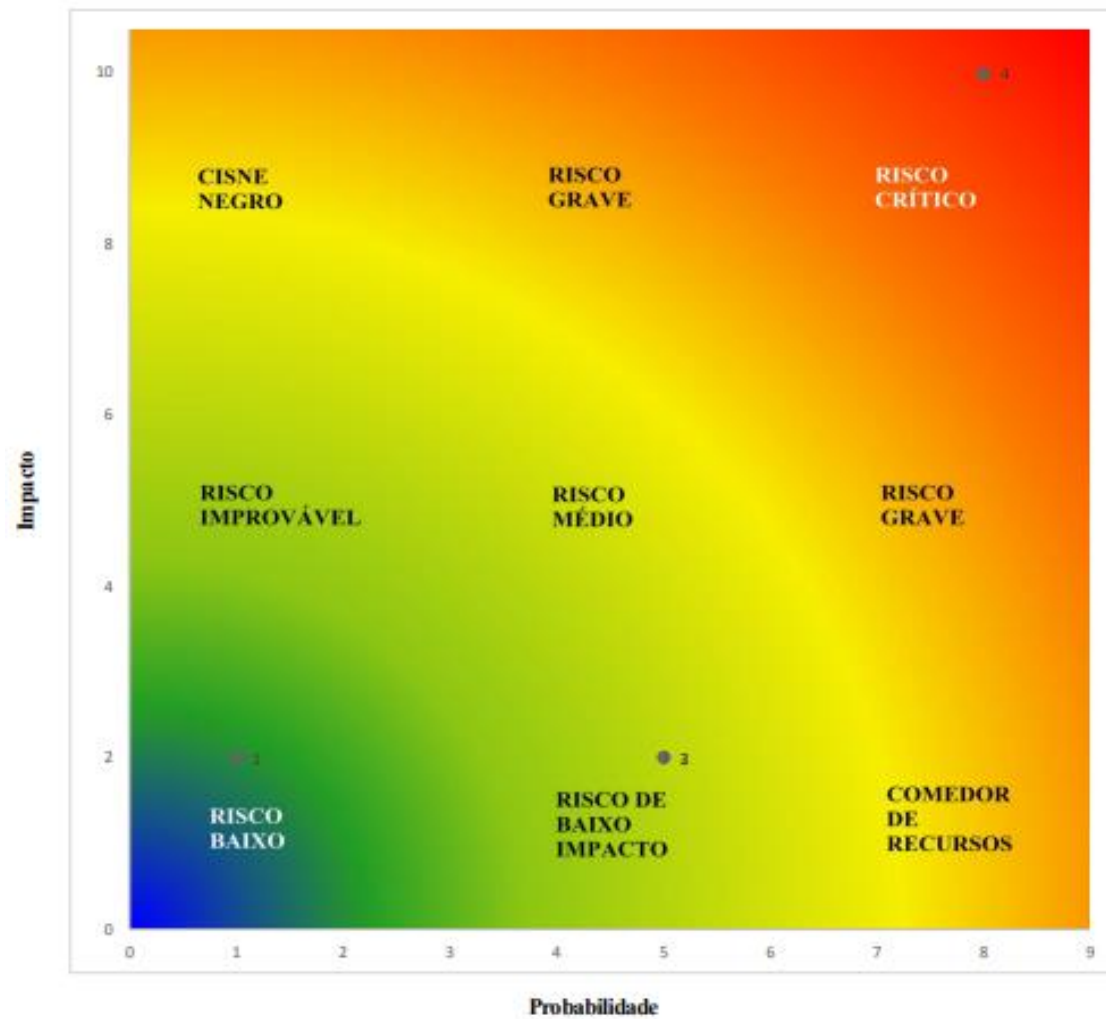
Fonte: Brasil. Tribunal de Contas da União. Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo, 2017. (adaptada).

ANEXO B – Escala de Probabilidade

Escala de Probabilidade (eixo x do Risco Inerente)		
Magnitude	Descrição	I
Muito baixa	Evento improvável de ocorrer. Excepcionalmente poderá até ocorrer, porém não há elementos ou informações que indiquem essa possibilidade.	1
Baixa	Evento raro de ocorrer. O evento poderá ocorrer de forma inesperada, havendo poucos elementos ou informações que indicam essa possibilidade.	2
Média	Evento possível de ocorrer. Há elementos e/ou informações que indicam moderadamente essa possibilidade.	5
Alta	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 alta	Evento praticamente certo de ocorrer. Inequivocamente o evento ocorrerá, pois os elementos e 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. (adaptada).

ANEXO C – Mapa de Riscos



Cisne negro: é o risco de baixa probabilidade e de alto impacto;

Comedor de Recursos: é o risco de alta probabilidade e de baixo impacto