



MANUAL DE

AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL

Rio de Janeiro 2025



CGE



GOV
RJ



AGE
AUDITORIA GERAL
DO ESTADO

Governo do Estado do Rio de Janeiro - CGE RJ

Controlador-Geral do Estado

Demétrio Abdennur Farah Neto

Chefe de Gabinete

Daniela Queiroz Rocha

Subcontrolador-Geral do Estado

Thiago Couto Lage

Auditor-Geral do Estado

Cid do Carmo Júnior

Corregedor-Geral do Estado

Pedro Jorge Marques

Ouvidor-Geral do Estado

Eugenio Manuel da Silva Machado

Assessoria da Auditoria-Geral do Estado

Luiz Ricardo Calixto

SUPCON - Superintendência de Conformidade e Controle

Clever Maia Lameira

SUPDEX - Superintendência de Controle Preventivo e Demandas Extraordinárias

Luani dos Santos Papae Fernandes

SUPRAE - Superintendência de Gestão de Riscos e Auditorias Especiais

João Felipe Anchieta Rocha

SUPTRE - Superintendência de Auditoria em Transferência e Repasses

Estefano Bezerra da Silva

SUPFIP - Superintendência de Auditoria Financeira e Pessoal

Barbara Cristina Fernandes Bento

SUPSEC - Superintendência de Auditoria de Aquisições, Serviços e Custeio

Cátia dos Santos Singelo

SUPOSE - Superintendência de Auditoria em Obras e Serviços de Engenharia

Leonardo Scalzer Alves

SUPGOV - Superintendência de Contas e Programas do Governo

Thais Alessandra Damasceno Correa

Governo do Estado do Rio de Janeiro - CGE RJ

Equipe Técnica de Auditoria

Adriana Paulo de Carvalho

Aline Ribeiro Fonseca

Carla Guimarães da Silva e Sousa

Márcio Romano

Vitor Oliveira da Silva Assis

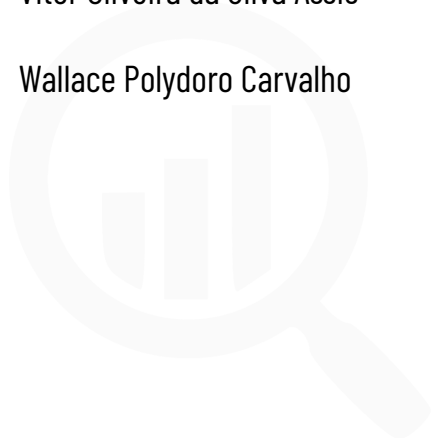
Wallace Polydoro Carvalho

Coordenação Técnica

Luiz Ricardo Calixto

Diagramação

Guilherme Delarry Rodrigues de Souza



AGE
AUDITORIA GERAL
DO ESTADO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COSO ERM	Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada
IN	Instrução Normativa
NA	Nota de Auditoria
NBC TA	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica
PGMQ	Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade
QACI	Questionário de Avaliação de Controles Internos
SA	Solicitação de Auditoria
TAAC	Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador
TABC	Técnicas de Auditoria Baseadas em Tecnologia
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da Informação
UAIG	Unidade de Auditoria Interna Governamental

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

- FIGURA 1** Inter-relação entre o Risco de Auditoria e os Riscos Inerente, de Controle e de Detecção, 82
- QUADRO 1** Aspectos distintos entre Avaliação e Consultoria, 29
- QUADRO 2** Relação entre a Maturidade da Gestão de Riscos e o Planejamento da Auditoria, 56
- QUADRO 3** Conteúdo mínimo do Plano de Auditoria Interna, 63
- QUADRO 4** Possíveis causas dos riscos, 78



SUMÁRIO

1. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	14
1.1. AVALIAÇÃO	16
1.1.1. ETAPAS DA AVALIAÇÃO	19
1.1.1.1. Planejamento	19
1.1.1.2. Execução	19
1.1.1.3. Comunicação dos resultados	20
1.1.1.4. Monitoramento	20
1.2. CONSULTORIA	21
1.2.1. TIPOS DE SERVIÇOS DE CONSULTORIA	22
1.2.1.1. Assessoramento/Aconselhamento	22
1.2.1.2. Treinamento	23
1.2.1.3. Facilitação	23
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	25
1.2.3.2. Execução	26
1.2.3.3. Comunicação dos resultados	27
1.2.3.4. Monitoramento	27
1.2.4. CONSULTORIA E AVALIAÇÃO: SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS	28
2. INSPEÇÃO	29
3. GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA	30
3.1. ATRIBUIÇÕES DO RESPONSÁVEL PELA UAIG	30
3.1.1. ATRIBUIÇÕES RELATIVAS À GESTÃO DE RECURSOS	32
3.2. ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES DA AUDITORIA	33
3.2.1. SUPERVISOR DO TRABALHO	33
3.2.2. COORDENADOR DE EQUIPE	34
3.2.3. AUDITORES INTERNOS GOVERNAMENTAIS	35
3.3. PARTICIPAÇÃO DE PROFISSIONAIS EXTERNOS À UAIG	36
3.3.1. TRABALHOS COMPARTILHADOS	37

3.3.2. COLABORAÇÃO DE ESPECIALISTAS EXTERNOS À UAIG	38
3.4. GERENCIAMENTO DE SITUAÇÕES QUE PODEM AFETAR A OBJETIVIDADE	42
3.4.1. SITUAÇÕES COMUNS DE AMEAÇA À OBJETIVIDADE	42
3.4.2. MEDIDAS QUE PODEM REDUZIR AS AMEAÇAS À OBJETIVIDADE	44
3.5. GESTÃO E MELHORIA DA QUALIDADE	45
3.5.1. AVALIAÇÕES	46
3.5.1.1. Avaliações internas	46
3.5.1.1.1. Monitoramento contínuo	46
3.5.1.1.2. Avaliações periódicas	47
3.5.1.2. Avaliações externas	48
3.5.2. ESTABELECIMENTO DOS CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO	49
3.5.3. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS	49
3.5.4. DECLARAÇÕES DE CONFORMIDADE	50
4. PLANEJAMENTO DA UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	51
4.1. PLANO DE AUDITORIA INTERNA BASEADO EM RISCOS	52
4.1.1. ENTENDIMENTO DA UNIDADE AUDITADA	53
4.1.2. DEFINIÇÃO DO UNIVERSO DE AUDITORIA	54
4.1.3. AVALIAÇÃO DA MATURIDADE DA GESTÃO DE RISCOS	55
4.1.4. SELEÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA COM BASE EM RISCOS	57
4.1.4.1. Seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela Unidade Auditada	57
4.1.4.1.1. Vinculação dos riscos aos objetos de auditoria	57
4.1.4.2. Seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela UAIG	58
4.1.4.2.1. Identificação dos riscos	59
4.1.4.2.2. Avaliação dos riscos	60
4.1.4.3. Seleção dos trabalhos com base em fatores de risco	60
4.1.4.3.1. Definição dos fatores de risco	61
4.1.5. CONTEÚDO DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA	62
4.1.5.1. Relação dos trabalhos de auditoria ou outros trabalhos de realização obrigatória	64
4.1.5.2. Relação dos trabalhos de auditoria selecionados em função do rodízio de ênfase	64
4.1.5.3. Relação dos trabalhos de auditoria selecionados com base na avaliação de	

riscos	65
4.1.5.4. Capacitação dos auditores internos governamentais	65
4.1.5.5. Monitoramento de recomendações não implementadas	66
4.1.5.6. Indicação de como serão tratadas demandas extraordinárias recebidas pela UAIG	66
4.1.5.7. Atividades relacionadas à elaboração do Plano de Auditoria Interna do exercício subsequente	66
4.1.5.8. Atividades destinadas à avaliação do Plano de Auditoria Interna do exercício em curso	67
4.1.5.9. Exposição, sempre que possível, das premissas, restrições e riscos associados à execução do Plano de Auditoria Interna	67
4.1.6. PERIODICIDADE DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA	68
4.1.7. RECURSOS	68
4.1.8. COMUNICAÇÃO E APROVAÇÃO DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA	69
4.1.9. ALTERAÇÃO DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA	69
4.2. FORMALIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA	70
4.3. PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS INDIVIDUAIS DE AUDITORIA	71
4.3.1. ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DE AUDITORIA	72
4.3.1.1. Mapeamento/validação do objeto selecionado	74
4.3.1.1.1. Validação com o gestor	75
4.3.1.2. Documentação do entendimento	75
4.3.2. OBJETIVOS E ESCOPO DO TRABALHO DE AUDITORIA	75
4.3.2.1. Avaliação de riscos e de controles	77
4.3.2.1.1. Identificação de riscos inerentes	77
4.3.2.1.2. Avaliação dos riscos inerentes	80
4.3.2.1.3. Identificação e avaliação preliminar dos controles internos	80
4.3.2.2. Definição dos objetivos e do escopo do trabalho de auditoria	82
4.3.3. ELABORAÇÃO DO PROGRAMA DE TRABALHO	84
4.3.4. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	85
4.3.4.1. Extensão e profundidade	85
4.3.4.2. Época	86
4.3.4.3. Natureza	86
4.3.4.4. Testes de Controle	86
4.3.4.5. Procedimentos substantivos	87

4.3.4.6. Técnicas de Auditoria	88
4.3.4.6.1. Inspeção	88
4.3.4.6.2. Observação	89
4.3.4.6.3. Análise Documental	90
4.3.4.6.4. Confirmação externa (Circularização)	91
4.3.4.6.5. Indagação	92
4.3.4.6.6. Recálculo	94
4.3.4.6.7. Procedimentos analíticos	95
4.3.4.6.8. Reexecução	97
4.3.4.6.9. Rastreamento e Vouching	97
4.3.4.6.10. Benchmarking	98
4.3.4.6.11. Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador	99
4.3.4.7. Amostragem	100
4.3.5. ALOCAÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA	104
5. EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA	104
5.1. COMUNICAÇÃO COM A UNIDADE AUDITADA DURANTE A EXECUÇÃO	105
5.1.1. DOCUMENTO DE FORMALIZAÇÃO DOS TRABALHOS E APRESENTAÇÃO DAS DIRETRIZES	106
5.1.2. REUNIÃO DE ABERTURA	107
5.1.3. DOCUMENTO DE APRESENTAÇÃO DA EQUIPE, DOS OBJETIVOS E DO ESCOPO DO TRABALHO	108
5.1.4. SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA	108
5.1.5. NOTA DE AUDITORIA	110
5.1.6. REUNIÃO PARA APRESENTAÇÃO DOS ACHADOS E DISCUSSÃO DAS POSSÍVEIS SOLUÇÕES	110
5.2. COLETA E ANÁLISE DE DADOS	112
5.3. EVIDÊNCIAS	112
5.3.1. ATRIBUTOS DAS EVIDÊNCIAS	113
5.3.2. NATUREZA DAS EVIDÊNCIAS	115
5.3.3. FONTES DE INFORMAÇÃO	116
5.3.4. GRAU DE PERSUAÇÃO DAS EVIDÊNCIAS	117
5.4. ACHADOS DE AUDITORIA (OU OBSERVAÇÕES)	118
5.4.1. REQUISITOS BÁSICOS	118
5.4.2. COMPONENTES	119

5.4.3. DOCUMENTO AUXILIAR PARA A ESTRUTURAÇÃO DOS ACHADOS	121
5.5. MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE AUDITADA (OU RESPOSTAS DA UNIDADE AUDITADA)	122
5.6. RECOMENDAÇÕES	123
5.6.1. CARACTERÍSTICAS DESEJÁVEIS DAS RECOMENDAÇÕES	123
5.7. PAPÉIS DE TRABALHO	125
5.7.1. ELABORAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO	126
5.7.2. ATRIBUTOS	126
5.7.3. CLASSIFICAÇÃO	127
5.7.4. ESTRUTURA, ORGANIZAÇÃO E ARMAZENAMENTO DOS PAPÉIS DE TRABALHO	129
5.7.5. POLÍTICA DE ACESSO AOS PAPÉIS DE TRABALHO	132
5.7.6. RETENÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO	133
6. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS	133
6.1. PLANEJAMENTO DA COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS	134
6.2. QUALIDADE DAS COMUNICAÇÕES	135
6.3. QUALIDADE DA REDAÇÃO	136
6.4. FORMAS DE COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS	137
6.5. RELATÓRIO DE AUDITORIA	138
6.5.1. FORMAS DE RELATÓRIO	138
6.5.2. COMPONENTES DO RELATÓRIO	139
6.6. ENCAMINHAMENTO DAS COMUNICAÇÕES AOS DESTINATÁRIOS	143
6.7. DIVULGAÇÃO DOS RESULTADOS	143
7. MONITORAMENTO	144
7.1. O PROCESSO DE MONITORAMENTO	145
7.2. FORMAS E CRITÉRIOS DE MONITORAMENTO	146
7.2.1. MONITORAMENTO DE IMPLEMENTAÇÃO DE RECOMENDAÇÕES ORIUNDAS DE TRABALHOS DE CONSULTORIA	147
7.2.2. SITUAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES	147
7.3. MONITORAMENTO DE IMPLEMENTAÇÃO DE RECOMENDAÇÕES REITERADAMENTE NÃO ATENDIDAS	147
7.4. COMUNICAÇÃO DA SITUAÇÃO DA IMPLEMENTAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES	148
7.5. QUANTIFICAÇÃO E REGISTRO DOS BENEFÍCIOS	148
7.5.1. IMPACTO POSITIVO OCORRIDO NA GESTÃO PÚBLICA	149
7.5.2. NEXO CAUSAL ENTRE A ATUAÇÃO DA UAIG E O IMPACTO CAUSADO PELAS RECOMENDAÇÕES	149

7.5.3. PERÍODO EM QUE O BENEFÍCIO OCORREU	150
7.5.4. FORMA DE CÁLCULO DOS BENEFÍCIOS FINANCEIROS	150
7.5.5. CLASSIFICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS	150
7.5.6. VALIDAÇÃO	151
REFERÊNCIAS	152
GLOSSÁRIO	154
APÊNDICE A - Matriz de Riscos e Controles	162
APÊNDICE B - Matriz de Planejamento	164
APÊNDICE C - Exemplo de documento de apresentação de equipe e início dos trabalhos	165
APÊNDICE D - Exemplo de Solicitação de Auditoria	167
APÊNDICE E - Exemplo de Nota de Auditoria	168
APÊNDICE F - Exemplo de Matriz de Achados	169



INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a Auditoria-Geral do Estado (AGE) vem conduzindo um processo contínuo de atualização de suas políticas e instrumentos normativos, com o objetivo de alinhar a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual às melhores práticas nacionais e internacionais de auditoria. Essa modernização expressa o compromisso do Estado em fortalecer a governança pública, aprimorar o gerenciamento de riscos e assegurar maior efetividade na aplicação dos recursos públicos, em conformidade com os princípios de transparência, integridade e responsabilidade.

Nesse contexto, a Auditoria Interna Governamental consolida-se como um dos pilares do controle e da boa gestão, exercendo papel essencial na promoção da eficiência administrativa e na prestação de contas à sociedade. Por meio de avaliações e consultorias independentes, fundamentadas em evidências, a auditoria interna contribui para o aperfeiçoamento dos processos e controles, ampliando a capacidade da administração pública de entregar resultados com ética, economia e valor público.

O Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Estadual tem por finalidade estabelecer diretrizes metodológicas, uniformizar procedimentos e assegurar a conformidade técnica dos trabalhos de auditoria. O documento orienta as Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIGs) quanto aos princípios, responsabilidades e etapas essenciais da atividade, promovendo padronização, consistência e qualidade nas ações executadas em todo o Sistema de Controle Interno.

O conteúdo do Manual está em consonância com a Portaria AGE nº 25/2024, que institui o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Estadual. Essa portaria consolida os fundamentos e princípios que norteiam a atuação das UAIGs, estabelecendo parâmetros técnicos para o planejamento, a execução e o monitoramento das auditorias, bem como para o relacionamento técnico com a AGE. De acordo com o inciso XIV do art. 10 da Lei nº 7.989/2018, compete à AGE elaborar normas e orientações para regular as atividades de controle interno, gestão de riscos e auditoria, o que confere a este Manual base legal e caráter institucional como instrumento normativo e operacional do Sistema de Controle Interno.

A elaboração do Manual também se inspirou nas práticas consagradas pelo Manual de Orientações Técnicas (MOT) da Controladoria-Geral da União (CGU), reconhecido nacionalmente como referência na padronização da auditoria governamental. A adoção desse modelo reforça a coerência metodológica e a integração com as diretrizes utilizadas por

outros entes federativos, fortalecendo o compromisso da AGE com a melhoria contínua e a convergência das práticas de auditoria interna no setor público.

O Manual está igualmente alinhado às melhores práticas internacionais promovidas pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA), que valorizam a independência, a objetividade, a competência técnica e a busca permanente por geração de valor. Esse alinhamento reafirma o papel estratégico da auditoria interna como função essencial de apoio à governança, contribuindo para o alcance dos objetivos institucionais e para o fortalecimento da confiança da sociedade nas instituições públicas.

A estrutura do Manual reflete o compromisso da AGE com o aperfeiçoamento contínuo e com a elevação do nível de maturidade da auditoria governamental, tomando como referência o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM), amplamente utilizado pelas controladorias brasileiras. Busca-se consolidar uma atuação baseada em processos estruturados, resultados mensuráveis e foco na geração de valor público. Para tanto, o documento apresenta fundamentos conceituais, fluxos operacionais, papéis e responsabilidades, além de critérios de qualidade, desempenho e comunicação dos resultados.

O Manual foi organizado para abranger as quatro fases do processo de auditoria – planejamento, execução, comunicação e monitoramento – e contempla tanto as atividades de avaliação quanto as de consultoria, em conformidade com os normativos estaduais e os padrões profissionais reconhecidos no setor público. Cada capítulo traz orientações práticas e instrumentos de apoio destinados a garantir coerência metodológica, rastreabilidade das evidências e uniformidade nas práticas adotadas pelas UAIGs e pela Auditoria-Geral do Estado.

Em síntese, este Manual reafirma o compromisso da Auditoria-Geral do Estado com a consolidação de uma auditoria interna pública moderna, integrada e voltada a resultados, alinhada à Lei nº 7.989/2018, à Portaria AGE nº 25/2024 e às boas práticas internacionais do Instituto dos Auditores Internos (IIA). Ao fazê-lo, fortalece-se o propósito institucional de agregar valor, aprimorar a governança e contribuir para uma gestão pública mais íntegra, eficiente e orientada ao cidadão.

1. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

A Auditoria Interna Governamental, de acordo com a Portaria AGE nº 25, de 2024, é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. Essa definição apresenta alguns aspectos que merecem destaque, os quais serão detalhados a seguir¹.

→ Governamental

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

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

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

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

→ 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 UAIG. O primeiro associa-se à UAIG 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 UAIG deve se comunicar diretamente com as pessoas de maior nível hierárquico dentro da Unidade Auditada (alta administração ou conselho, se houver) que permitam à UAIG cumprir suas responsabilidades, livre de

¹ ANDERSON, URTON L. et al. Internal Auditing Assurance & Advisory Services. Fourth Edition. USA: Internal Audit Foundation, 2017 (com adaptações). p. 31-36

interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na comunicação dos resultados.

Os auditores internos 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.

→ **Adição de valor**

A proposta de adicionar valor está diretamente vinculada à questão de a auditoria interna considerar, no planejamento dos trabalhos da UAIG, 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 das organizações e das entidades públicas federais 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 a organização. A título de exemplo, podem ser citados os trabalhos de auditoria em sistemas corporativos importantes para o alcance dos objetivos estratégicos da organização, dando ênfase a aspectos gerenciais e, não somente, à conformidade das transações resultantes dos sistemas. Essa abordagem representa um amadurecimento da auditoria e permite um novo posicionamento da UAIG, transformando-a em peça essencial no processo de tomada de decisão pela alta administração.

→ **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.

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

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, gerenciamento de riscos e de controle, os quais estão fortemente relacionados entre si.

Para contribuir para o aperfeiçoamento desses processos, a UAIG 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.

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

A Constituição Federal de 1988 prevê que este tipo de trabalho seja realizado sobre temas variados, tais como: cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual; execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; legalidade, economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública; e regularidade da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

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

→ 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^{2,3}), sendo perfeitamente possível 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 determinadas atividades financeiras ou operacionais de um objeto de auditoria selecionado estão em conformidade com as condições, regras e 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, 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.

→ **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, portanto, avaliar a eficácia desses três processos e contribuir para o seu aprimoramento.

² BOYNTON, William C. et al. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2002. p. 31-32.

³ KINCAID, James K. et al. Profesional Certificado em Auditoría Gubernamental. Guía de Estudio para el Examen. Tercera edición. USA: IARF, 2008. p. 51-53.

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

Quanto ao gerenciamento de riscos, a UAIG atua avaliando questões como: se os riscos significativos são identificados e avaliados; se as respostas aos riscos são estabelecidas de forma compatível com o apetite a risco da Unidade Auditada e se as informações sobre riscos relevantes são coletadas e comunicadas de forma oportuna, permitindo que os responsáveis cumpram com as suas obrigações. Ademais, a equipe de auditoria deve buscar identificar potenciais riscos de fraude e verificar se a organização possui controles para tratamento desses riscos.

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

Ademais, ainda no intuito de avaliar a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos e de contribuir para o aprimoramento da gestão, a UAIG deve definir qual a melhor abordagem de avaliação, ou seja, qual será sua estratégia de atuação a respeito destas 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 poderia ser avaliado 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 UAIG, 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.

1.1.1. ETAPAS DA AVALIAÇÃO

A avaliação é composta basicamente das seguintes etapas: planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento, contudo, é importante ressaltar que não há uma divisão rígida entre elas. Como exemplos da flexibilidade entre as etapas, pode-se citar: a revisão do planejamento inicial, que pode ocorrer após o início da execução; uso de algumas técnicas de auditoria, que seriam tipicamente utilizadas na etapa de execução, ainda no planejamento, para obter subsídios suficientes para programar um trabalho; e a comunicação de fatos relevantes apurados, diretamente ao auditado, ainda durante a execução da auditoria. A seguir, será apresentado um panorama geral de cada uma dessas etapas, cujo detalhamento está registrado na seção 4.3 e nos capítulos 5, 6 e 7 deste Manual.

1.1.1.1. Planejamento

Em geral, um trabalho individual de avaliação deriva de um planejamento global, realizado anteriormente pela UAIG, para um período específico. A Portaria AGE nº 25, de 2024, define que deve ser estabelecido um Plano Anual de Auditoria Interna baseado em riscos, levando em conta os objetivos estratégicos, as prioridades e as metas da Unidade Auditada, bem como os riscos a que seus processos estão sujeitos. Ainda, prevê a necessidade de planejamento do trabalho individual de auditoria. Para tanto, são realizados levantamentos preliminares, bem como a análise dos principais riscos e das medidas de controles existentes a fim de chegar ao objetivo daquela avaliação e à delimitação do escopo. Neste contexto, define-se a quais questões sobre o objeto auditado aquele trabalho específico pretende responder.

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

1.1.1.2. Execução

A etapa de execução consiste em colocar em prática o programa de trabalho. Serão realizados os testes previstos, por meio das técnicas de auditoria selecionadas, e registrados os achados da equipe de auditoria, com base nos resultados obtidos. Os achados

possibilitarão responder às questões de auditoria levantadas na fase de planejamento, atendendo ao objetivo estabelecido inicialmente para a avaliação.

No processo de coleta e de análise de dados, a equipe de auditoria irá comparar a situação encontrada com os critérios preestabelecidos no programa de trabalho. Os resultados dessa comparação, ou seja, os achados de auditoria, deverão estar apoiados em evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis.

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

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

1.1.1.3. Comunicação dos resultados

Após finalizar a etapa de execução, é necessário que a UAIG comunique o resultado final dos seus trabalhos. É pertinente discorrer sobre situações encontradas, análises realizadas, conclusões obtidas, opiniões geradas e recomendações efetuadas referentes ao objeto da auditoria. Nos trabalhos de avaliação, o destinatário principal é a alta administração, sem prejuízo do encaminhamento às demais partes interessadas. A comunicação final dos resultados deve também ser publicada na Internet, em observância ao princípio da publicidade consignado na Constituição Federal, ressalvados os casos previstos em lei.

1.1.1.4. Monitoramento

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

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

Faz-se igualmente importante registrar e medir os benefícios financeiros e não financeiros obtidos por meio da atividade de auditoria interna, tendo em vista que, se o objetivo de toda UAIG 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 UAIG.

1.2. CONSULTORIA

Por meio dos trabalhos que executam, os auditores internos governamentais entram em contato com uma grande variedade de temas essenciais para o funcionamento das organizações. Ademais, por intermédio de suas análises e recomendações, normalmente demonstram conhecimento a respeito de normas e de outros temas complexos e relevantes para as unidades, como controles internos e riscos. Diante disso, é possível que a alta administração da Unidade Auditada entenda ser oportuno consultar, aconselhar-se com ou contar com o apoio dos auditores sobre esses e outros assuntos com os quais eles lidam no seu dia a dia. Esse tipo de serviço prestado pelos auditores em resposta à solicitação das Unidades Auditadas denomina-se consultoria.

O serviço de consultoria é uma atividade de auditoria interna governamental que consiste em assessoramento, aconselhamento e outros serviços relacionados fornecidos à alta administração com a finalidade de respaldar as operações da unidade. Em regra, é prestado em decorrência de solicitação específica do órgão ou da entidade da Administração Pública Estadual. Os trabalhos de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão, sua natureza e seu alcance, acordados previamente.

As finalidades desse tipo de serviço são agregar valor à organização e melhorar os seus processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos, de forma condizente com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade Auditada, sem que o auditor interno governamental assumira qualquer responsabilidade que seja da administração.

→ **Por meio de consultorias, é possível à UAIG:**

- 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 Federal na estruturação e no fortalecimento da primeira e da segunda linhas de defesa da gestão;

- c) apoiar os órgãos e as entidades do Poder Executivo Federal 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 SERVIÇOS DE CONSULTORIA

Os serviços de consultoria compreendem atividades de assessoramento, de aconselhamento, treinamento e de facilitação. Essas atividades podem ser adaptadas para atender a problemas específicos identificados pela Unidade Auditada, desde que não comprometam a autonomia técnica da UAIG e a objetividade dos auditores internos governamentais.

1.2.1.1. Assessoramento/Aconselhamento

Os serviços de assessoramento e de aconselhamento geralmente caracterizam-se pela proposição de orientações em resposta a questões formuladas pela gestão. Podem decorrer em função 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. Assim, visam responder questões como:⁴

- 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?

⁴ ANDERSON, URTON L. et al. Internal Auditing Assurance & Advisory Services. Fourth Edition. USA: Internal Audit Foundation, 2017 (com adaptações). p. 594.

- 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 agregar 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.

1.2.1.2. Treinamento

Os serviços de treinamento decorrem da identificação pelos auditores ou pelos gestores de oportunidades ou de necessidades de melhoria em processos de trabalho que podem ser proporcionadas por meio de atividades de capacitação conduzidas pela UAIG. Não obstante, para se caracterizar como um serviço de consultoria, os treinamentos devem ter como objetivo o aperfeiçoamento dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e a implementação de controles internos na organização.

→ **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. Facilitação

Assim como nos treinamentos, os serviços de facilitação têm como base os conhecimentos dos auditores internos relativos à governança, gerenciamento de riscos e aos controles internos. Nessa atividade, os auditores internos governamentais utilizam seus conhecimentos para facilitar discussões sobre esses temas, sendo necessário, portanto, um maior envolvimento com a atividade em questão. Consequentemente, também ao realizar serviços dessa natureza, o auditor interno governamental deve abster-se de assumir qualquer responsabilidade que seja da gestão da Unidade Auditada.

→ **Serviços de consultoria desta natureza, geralmente, consistem em:**

- a) facilitar o processo de avaliação de riscos da organização;
- b) facilitar 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) mediação de discussões sobre controles e processos de negócio importantes para o alcance dos objetivos da organização.

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.

1.2.2. INCLUSÃO DOS SERVIÇOS DE CONSULTORIA NO PLANO DE AUDITORIA INTERNA

Os serviços de consultoria prestados pelas UAIG 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 UAIG, seja na etapa de estabelecimento do Plano de Auditoria Interna, seja durante o planejamento dos trabalhos individuais;
- c) surgimento de condições novas ou em transformação na Unidade Auditada que mereçam a atenção da UAIG.

Para a inclusão de trabalhos de consultoria no Plano de Auditoria Interna, 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, pelo conselho ou por órgão ou colegiado interministerial com competência para avaliação e monitoramento da ação governamental, ou com papel de fortalecimento da governança, gestão de riscos e controles do Poder Executivo Estadual;

- b)** quando o trabalho de consultoria for proposto pela UAIG, essa deve sensibilizar a alta administração da Unidade Auditada quanto à relevância do trabalho a ser realizado, o qual somente será incluído no Plano Anual 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 internos 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 UAIG ou à objetividade do auditor;
- g)** o custo do trabalho de consultoria em relação aos potenciais benefícios;
- h)** a capacidade operacional da UAIG.

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 4.3 e nos capítulos 5, 6 e 7 deste Manual, aplicáveis quando apropriado. Contudo, há considerações específicas sobre o processo de consultoria, apresentadas a seguir.

1.2.3.1. Planejamento

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

- a)** objetivos (relativos à: 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 ocorrerá 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 internos governamentais devem analisar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos de forma consistente com os objetivos da consultoria, a fim de identificar pontos significativos que devam ser considerados e comunicados à alta administração 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 UAIG 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.

As UAIG deverão 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 no art. 4º e 5º do Decreto nº 46.475, de 25 de outubro de 2018. 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 § 6º do art.29 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 UAIG 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 UAIG, 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 UAIG, 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.⁵

A demanda também é capaz de influenciar o enfoque dado ao problema: a avaliação, em muitos casos, visa primeiramente 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 UAIG, 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.

⁵ A despeito do caráter mais consensual da consultoria, o auditor não pode, mesmo nesse tipo de trabalho, abrir mão da objetividade e do zelo profissional.

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.

QUADRO 1 – Aspectos distintos entre Avaliação e Consultoria

	Avaliação	Consultoria
Origem da demanda	Em geral, a demanda dos trabalhos é decorrente do planejamento realizado pela UAIG 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 UAIG.	Estabelecimento do objetivo e do escopo pela UAIG, 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 UAIG.	Deve ser considerada a forma de monitoramento definida com a Unidade Auditada no planejamento dos trabalhos.

Fonte: Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental - CGU

2. INSPEÇÃO

A atividade de inspeção consiste na realização de testes e procedimentos de auditoria, com objetivo de assegurar que as operações, transações e processos estejam em conformidade com as normas vigentes. Deve ser conduzida para apurar questionamentos que surgem a partir de denúncias, solicitações de órgãos da administração pública ou outras ações da CGE, especialmente quando há indícios de fraude ou ilegalidades.

O trabalho de inspeção busca, portanto, responder objetivamente sobre a aderência de operações, transações ou processos a leis, normativos, contratos ou quaisquer dispositivos que os obriguem. Seu propósito é fornecer uma avaliação de pontos específicos sujeitos a análise pela auditoria. Caracteriza as inspeções a verificação pelos auditores de documentos, inventários, ativos e demais evidências relacionadas com possíveis irregularidades e não conformidades que devem ser reportadas no relatório ao final.

A atividade de inspeção não deve ser confundida com auditoria de conformidade. A inspeção tem como foco avaliar a conformidade de transações específicas, enquanto que a auditoria de conformidade visa avaliar se os processos de gerenciamento de riscos, controle e governança auxiliam uma área ou processo da unidade auditada a atingir seus objetivos de conformidade.

3. GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA

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

Para que alcance essas finalidades, faz-se necessário que o responsável pela UAIG 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.

3.1. ATRIBUIÇÕES DO RESPONSÁVEL PELA UAIG

Além de administrar a UAIG, de forma que a Unidade de Auditoria Interna Governamental alcance sua finalidade, atenda aos normativos e que os auditores internos atuem em conformidade com os princípios e requisitos éticos, são atribuições do responsável pela UAIG (sem prejuízo das demais citadas na Portaria AGE nº 25, de 2024):

→ 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 PGMQ;
 - os casos de não conformidade com a Portaria AGE nº 25, de 2024, que impactem o escopo geral ou a operação da atividade de auditoria interna (nesse caso deve comunicar também à respectiva unidade responsável pela supervisão técnica);
- e) 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 UAIG, 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 UAIG concluir que a Unidade Auditada aceitou um nível de risco que pode ser inaceitável para a organização;
- h) gerenciar as ameaças à autonomia técnica e à objetividade.

→ **Atribuições relativas à supervisão:**

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

3.1.1. ATRIBUIÇÕES RELATIVAS À GESTÃO DE RECURSOS

Cabe ao responsável pela UAIG 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 internos 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 UAIG, conforme seção 3.3.2.

Para garantir que os recursos sejam bem utilizados, o responsável pela UAIG, ou algum auditor sob sua delegação, 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, deverá realizar 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.

3.2. ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES DA AUDITORIA

É necessário que a UAIG 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.

Os papéis desempenhados variarão conforme as especificidades de cada UAIG. 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 internos governamentais.

3.2.1. SUPERVISOR 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 UAIG ou a outro integrante da Unidade de Auditoria Interna com conhecimentos técnicos e experiência suficientes, a quem essa competência seja delegada formalmente.

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

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

Atribuições relativas à função de supervisão dos trabalhos geralmente compreendem:

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

- b)** indicar o coordenador de equipe;
- c)** garantir que a auditoria seja realizada de acordo com as normas e práticas de auditoria aplicáveis;
- d)** interagir com a equipe e instruí-la, durante todo o trabalho de auditoria, inclusive na fase de planejamento, promovendo oportunidades de desenvolvimento dos auditores;
- e)** em conjunto com a equipe e o coordenador, elaborar cronograma para o trabalho de auditoria e zelar pelo seu cumprimento;
- f)** conduzir a elaboração do programa de trabalho, promovendo a participação e a interação da equipe de auditoria;
- g)** aprovar o programa de trabalho e autorizar eventuais alterações;
- h)** garantir o cumprimento do programa de trabalho e o alcance dos objetivos;
- i)** confirmar se as evidências suportam os achados, as conclusões e as recomendações elaboradas pela equipe;
- j)** revisar os papéis de trabalho e certificar-se de que foram devidamente elaborados e de que sustentam os achados e as conclusões alcançadas pela equipe;
- k)** assegurar a qualidade dos produtos e das comunicações e, se necessário, solicitar aos auditores evidências adicionais ou esclarecimentos;
- l)** sempre que possível, conduzir as reuniões de abertura e as que tenham como finalidade discutir os achados e as possíveis soluções com os representantes da Unidade Auditada;
- m)** manter a confidencialidade e a segurança de informações, dados, documentos e registros;
- n)** garantir que haja evidências da realização do trabalho de supervisão.

3.2.2. COORDENADOR DE EQUIPE

O coordenador de equipe é um auditor, em geral, mais experiente, e que possui perfil e competência profissional adequados para auxiliar na realização dos trabalhos em conformidade com os padrões e os requisitos de qualidade estabelecidos. Adicionalmente,

atua como facilitador da interação da UAIG com a Unidade Auditada durante o trabalho de auditoria.

Atribuições relativas à função de supervisão dos trabalhos geralmente compreendem, além daquelas relativas aos auditores internos governamentais, as atividades a seguir:

- 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 UAIG 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.

3.2.3. AUDITORES INTERNOS GOVERNAMENTAIS

Atribuições típicas dos auditores internos governamentais 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, elaborar cronograma para o trabalho 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 achados, recomendações e conclusões da auditoria;
- i) registrar as atividades realizadas em papéis de trabalho, conforme políticas e orientações estabelecidas pela UAIG;
- j) manter a confidencialidade e a segurança de informações, dados, documentos e registros;
- k) comunicar quaisquer achados críticos ou potencialmente significativos ao coordenador ou ao supervisor do trabalho em tempo hábil;
- l) quando houver limitação do trabalho, comunicar o fato, de imediato, ao coordenador ou ao supervisor do trabalho.

3.3. PARTICIPAÇÃO DE PROFISSIONAIS EXTERNOS À UAIG

Os trabalhos de auditoria interna governamental são realizados pelos auditores da própria UAIG. 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 UAIG 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 outras UAIG;
- b) solicitação de opinião técnica especializada de prestadores de serviços externos à UAIG.

Em todos os casos, deve ser realizada a adequada supervisão dos trabalhos, nos termos da Portaria AGE nº 25, de 2024, e da seção 3.2.1 deste Manual.

O normativo Estadual poderá estabelecer a possibilidade de contratação de empresas privadas de auditoria.

3.3.1. 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 da Portaria AGE nº 25, de 2024, 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 sigilo 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 da Portaria AGE nº 25, de 2024 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.

3.3.2. COLABORAÇÃO DE ESPECIALISTAS EXTERNOS À UAIG

Um prestador de serviços externo é um profissional ou organização, sem vínculo direto com a UAIG, 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 UAIG. 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 entidades ou órgãos públicos deve ser a opção preferencial. Nesse caso, cabe à UAIG 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 UAIG deve observar as regras próprias de licitação e contratos da organização à qual pertence.

Para utilizar os serviços de prestador externo, o responsável pela UAIG 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 objetividade⁶ 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 UAIG 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 internos governamentais, quer como subsídio para o

⁶ Por esse motivo, a consulta a especialista da própria organização deve ser sempre avaliada cuidadosamente.

desenvolvimento das etapas do trabalho, quer como evidência para os achados de auditoria, é necessário que a UAIG:

- 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 UAIG 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 da Portaria AGE nº 25, de 2024, 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 UAIG 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.

3.4. 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 UAIG e pelos próprios auditores internos governamentais.

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

Os procedimentos de substituição do auditor, pelo responsável pela UAIG, 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.

3.4.1. SITUAÇÕES COMUNS DE AMEAÇA À OBJETIVIDADE

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

- **Pressão externa:** algumas vezes o auditor pode perceber uma excessiva expectativa em relação aos seus achados: ora para que realize grandes descobertas, ora para que não se detenha sobre itens suspeitos. Outras vezes a expectativa é de que realize as tarefas exatamente da mesma forma como sempre foram feitas antes, sem quaisquer inovações. Essa expectativa pode provir de auditores externos, de reguladores, da própria Unidade Auditada ou, por vezes, dos próprios componentes da equipe de auditoria.
- **Interesse econômico no desempenho da organização:** os auditores internos governamentais podem ter receio de que achados significantes, como a descoberta de atos ilegais, possam prejudicar o futuro da organização e, portanto, os seus próprios interesses como servidores/funcionários, ou outros interesses financeiros, como é o caso dos auditores de sociedades de economia mista detentores de ações da organização negociadas em bolsas de valores.

- **Envolvimento anterior com o objeto de auditoria:** os auditores internos governamentais podem ter atuado, antes de compor o quadro funcional da UAIG, nas áreas de gestão da Unidade Auditada, e terem sido responsáveis ou participado das atividades a serem auditadas. Podem ainda ter tido outros vínculos profissionais com as atividades, seja por meio de comércio, seja por meio de prestação de serviço.
- **Relacionamento pessoal:** os auditores internos governamentais a serem designados não devem ter vínculos de amizade ou de parentesco (quando parentesco direto, colateral ou por afinidade, até o terceiro grau) com o responsável ou com algum servidor/funcionário que atue diretamente com o objeto da auditoria. Em situações como essa, os auditores podem se sentir tentados a deixar passar, suavizar ou atrasar a comunicação de achados de auditoria, para evitar comprometer o amigo ou parente.
- **Familiaridade:** essa ameaça pode surgir em decorrência de um relacionamento de longo prazo do auditor interno governamental com o responsável pelo objeto de auditoria. Pode levar à perda da objetividade durante o trabalho, fazendo com que o auditor faça um pré-julgamento com base em problemas prévios ou em casos de sucesso anteriores, e que assuma um posicionamento consistente com o pré-julgamento, e não com a situação objetiva que está auditando.
- **Preconceito cultural, étnico ou de gênero:** se os auditores internos governamentais possuem preconceitos em relação a práticas ou costumes diferentes dos seus, a determinado grupo étnico ou a um gênero específico, podem ter sua objetividade comprometida ao auditar um objeto de auditoria gerenciado ou composto por servidores/funcionários que se enquadrem nessas condições. Nesse caso, os auditores podem assumir, indevidamente, posturas excessivamente críticas, não condizentes com a realidade.
- **Inclinações cognitivas:** muitas vezes o auditor possui uma inclinação, que pode mesmo ser inconsciente, em interpretar informações. Se a perspectiva adotada é muito crítica, o auditor pode ignorar informações positivas. Da mesma forma, se adotar uma posição favorável e positiva, pode deixar de considerar informações negativas. Nesses casos, é comum que haja certas noções pré-concebidas, as quais o impelem a ver evidências que confirmem tais noções.
- **Revisão dos próprios trabalhos:** essa ameaça pode surgir quando um auditor interno governamental atua sobre um objeto já auditado por ele anteriormente. Nessas situações, ao realizar trabalhos de auditoria posteriores, o auditor pode se tornar menos crítico ou menos atento a erros ou deficiências. Pode ocorrer, por exemplo, quando audita uma política, uma área ou um setor repetidas vezes ou por anos consecutivos ou, ainda, quando presta serviços

de avaliação sobre a implantação de um sistema informatizado que auxiliou a implantar por meio de uma consultoria anterior.

- **Ameaça de intimidação:** Pode vir a se realizar se um auditor interno for impedido de agir objetivamente devido a ameaças, pressão psicológica ou a constrangimento, de forma aberta ou velada, por responsáveis pelo objeto de auditoria ou por outras partes interessadas.
- **Conduta tendenciosa:** surge quando os auditores internos governamentais agem tendenciosamente a favor ou contra o responsável pelo objeto de auditoria ou algum servidor ou funcionário que atue diretamente com o objeto auditado.

3.4.2. MEDIDAS QUE PODEM REDUZIR AS AMEAÇAS À OBJETIVIDADE

De acordo com a Portaria AGE nº 25, de 2024, para evitar a ameaça decorrente de envolvimento anterior com o objeto de auditoria, de relacionamento pessoal e de familiaridade, é necessário que os auditores não participem de trabalhos nessas atividades por um período mínimo de 12 meses após o término do vínculo.

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

- a) promoção de ambiente em que o pensamento objetivo seja valorizado, e as inclinações e preconceitos sejam desaprovados, com possível impacto em avaliações e promoções;
- b) inclusão de membro na equipe com ponto de vista diferente dos demais;
- c) estabelecimento de rodízio dos auditores e dos supervisores de trabalho em relação aos objetos a serem auditados. Nesse caso, é importante não confundir o objeto auditado com a Unidade Auditada, pois esta pode possuir uma ampla gama de objetos de auditoria. O rodízio deve ser estabelecido de acordo com os recursos de pessoal disponíveis na UAIG, 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 UAIG, 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.

3.5. GESTÃO E MELHORIA DA QUALIDADE

A UAIG 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, da eficácia e da eficiência da atividade de auditoria interna governamental.

Este deve considerar aspectos específicos da UAIG, 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 da Portaria AGE nº 25, de 2024, 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 UAIG;
- 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 UAIG 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.

3.5.1. 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.

3.5.1.1. Avaliações internas

As avaliações internas contemplam um conjunto de procedimentos e de ações realizados ou conduzidos pela UAIG 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.

3.5.1.1.1. Monitoramento contínuo

Constitui um conjunto de atividades de caráter permanente, operacionalizadas por meio de processos, práticas profissionais padronizadas, ferramentas, pesquisas de percepção e indicadores gerenciais. Tem por objetivo acompanhar o desenvolvimento das atividades da UAIG 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 UAIG;
- b) revisão dos documentos expedidos pelos auditores, dos papéis de trabalho e dos relatórios.
- c) utilização de indicadores de desempenho;
- d) identificação de pontos fracos ou áreas com deficiência, bem como os planos de ação para tratar essas questões;
- e) avaliação realizada pelos auditores, após a conclusão dos trabalhos;
- f) 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 UAIG em relação ao Plano Anual de Auditoria Interna;
- b)** o grau de atendimento às recomendações emitidas pela UAIG;
- c)** a eficiência da força de trabalho alocada à UAIG, 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 UAIG, nas seguintes modalidades:

- a)** pesquisa de percepção ampla: realizada junto à alta administração da organização e às partes interessadas, com periodicidade preferencialmente anual, destinada a colher informações sobre a percepção geral a respeito da atuação da UAIG e da 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.

3.5.1.1.2. Avaliações periódicas

Podem ser realizadas pela própria UAIG ou por outros profissionais da entidade ou órgão ao qual a UAIG pertence que possuam conhecimento e experiência suficientes sobre as práticas de auditoria interna governamental e 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 UAIG 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 UAIG 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.

3.5.1.2. Avaliações externas

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 UAIG e sua conformidade com os princípios e as disposições da Portaria AGE nº 25, de 2024, e outras normas aplicáveis.

As avaliações externas devem ser conduzidas por profissional ou organização qualificados e independentes, externos à estrutura da UAIG. Assim, tais avaliações podem ser realizadas, por exemplo, pela unidade do SCI responsável pela supervisão técnica ou por outra UAIG, sendo vedada a realização de avaliações recíprocas em um mesmo ciclo, nas quais duas UAIG se avaliem mutuamente.

Os profissionais e as organizações também podem ser privados, porém 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 UAIG.

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

3.5.2. ESTABELECIMENTO DOS CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO

O responsável pela UAIG 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 UAIG, 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 UAIG deverá definir a escala de classificação para avaliar o nível de conformidade da UAIG 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 UAIG, o responsável pela UAIG 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 UAIG.

3.5.3. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

Cabe ao responsável pela UAIG 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 UAIG, 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 UAIG deve formalizar a periodicidade de comunicação dos resultados do PGMQ. Essa comunicação deve ocorrer, ao menos, na ocasião da apresentação do relatório anual da UAIG.

Os casos de não conformidade com a Portaria AGE nº 25, de 2024, 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 UAIG à alta administração e ao conselho, se houver, bem como ao respectivo órgão ou unidade responsável pela supervisão técnica da UAIG.

Com base nessa comunicação, o órgão ou unidade responsável pela supervisão técnica deve apoiar a UAIG por meio de ações de orientação, capacitação e desenvolvimento conjunto de um plano de ação que aborde as fragilidades identificadas e estabeleça ações com vistas ao seu saneamento.

3.5.4. DECLARAÇÕES DE CONFORMIDADE

A UAIG somente deve declarar conformidade com os preceitos da Portaria AGE nº 25, de 2024, e com normas internacionais que regulamentam a prática profissional de auditoria interna se o PGMQ sustentar essa afirmação, considerando a escala de classificação adotada pela UAIG.

4. PLANEJAMENTO DA UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

Fase vital de qualquer trabalho, o planejamento tem como finalidade estabelecer um arranjo ordenado, isto é, organizar as partes ou passos necessários à consecução de determinado objetivo.⁷

Na auditoria, o planejamento cumpre os seguintes papéis, que contribuem diretamente para a efetividade e a qualidade dos trabalhos⁸:

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

⁷ BOYNTON, William C. et al. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2002. p. 247

⁸ Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.211, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 300.

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.

Diante do exposto, 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 a Portaria AGE nº 25, de 2024, o planejamento da auditoria interna se divide em duas etapas:

- a) definição do Plano de Auditoria Interna baseado em riscos (etapa de identificação dos trabalhos a serem realizados prioritariamente pela UAIG);
- b) planejamento dos trabalhos (individuais) de auditoria.

4.1. PLANO DE AUDITORIA INTERNA BASEADO EM RISCOS

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

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

A UAIG, 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 UAIG 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.

4.1.1. 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 UAIG 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 principais processos 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 as quais 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 de auditoria anteriores.

4.1.2. DEFINIÇÃO DO UNIVERSO DE AUDITORIA

A definição do universo de auditoria demanda amplo conhecimento por parte da UAIG 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 UAIG pode realizar suas atividades, como: unidades de negócios, linhas de produtos ou serviços, processos, programas, sistemas, controles, operações, contas, divisões, funções, procedimentos, políticas.

Como os objetos podem variar bastante de uma UAIG para outra, é necessário que cada uma defina o conceito de objeto de auditoria que será adotado para a realização do seu plano de auditoria. Idealmente esse conceito deverá ser validado pela instância que aprovará o Plano de Auditoria Interna, uma vez que todo o planejamento da auditoria interna será realizado com base nesses objetos.

É preciso também definir quais informações constarão no cadastro dos objetos identificados, as quais devem permitir o entendimento do universo de auditoria da UAIG. 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 UAIG ou pela própria organização, além de datas e conclusões referentes aos últimos trabalhos de auditoria realizados por parte da UAIG e de outras instituições de auditoria governamental e privada, se for o caso.

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

4.1.3. 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: 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 à existência de gestão de riscos totalmente incorporada às operações.

A finalidade dessa etapa é obter uma visão geral do quanto a administração e o conselho (se houver) determinam, avaliam, gerenciam e monitoram os riscos de forma harmoniosa com o arcabouço técnico⁹ adotado pela organização. Esse procedimento auxilia a UAIG no seu processo de planejamento, pois dá uma indicação da confiabilidade do cadastro de riscos e auxilia na definição da estratégia de auditoria.¹⁰

Para que esta etapa atinja sua finalidade, faz-se necessário que a UAIG 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 UAIG.

QUADRO 2 – 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 UAIG 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 UAIG utiliza método de planejamento alternativo, por exemplo, baseado em fatores de riscos ou a partir de riscos identificados pela própria UAIG.	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: Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental – CGU

⁹ Os arcabouços técnicos mais utilizados são a ISO 31000 e o COSO ERM.

¹⁰ CHARTERED INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. Risk based internal auditing. [S.l.: s.n]. London, 2014.

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 UAIG para que possam instituir a gestão de riscos, caso não haja na unidade, ou retroalimentar o processo, caso este já esteja implantado.

4.1.4. SELEÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA COM BASE EM RISCOS

Embora a Portaria AGE nº 25 de 2024 estabeleça que os trabalhos que comporão o plano de auditoria sejam definidos com base em riscos, não há uma forma única de fazê-lo, cabendo à UAIG, 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 UAIG;
- c)** seleção dos trabalhos com base em fatores de riscos.

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

Caso a UAIG 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 UAIG 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.

4.1.4.1.1. 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, etc. Assim, a UAIG 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.¹¹

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.

4.1.4.2. Seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela UAIG

Se a Unidade Auditada não possuir um processo de gerenciamento de riscos implementado ou se for incipiente, a UAIG poderá selecionar os trabalhos de auditoria a partir da identificação e da avaliação de riscos de realização 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 UAIG 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 UAIG 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 4.1.1 deste Manual (Entendimento da Unidade Auditada);
- b)** identificação dos riscos passíveis de ameaçar os objetivos organizacionais;

¹¹ Magnitude (nível de risco) quantificada a partir do gerenciamento de riscos da Unidade Auditada.

- c) avaliação dos riscos;
- d) associação dos riscos ao universo de auditoria, conforme descrito na seção 4.1.4.1.1 deste Manual (Vinculação dos riscos aos objetos de auditoria).

4.1.4.2.1. 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 UAIG 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 UAIG nessa etapa, estão incluídas¹²:

- 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.

¹² A Norma ABNT NBR ISO 31010 fornece orientações sobre a seleção e aplicação de técnicas a serem utilizadas nessa atividade.

4.1.4.2.2. 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 UAIG 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.

4.1.4.3. 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 de risco. Esse método costuma ser executado fundamentalmente em dois estágios: definição dos fatores de risco e priorização dos objetos de auditoria.

4.1.4.3.1. 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 UAIG 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 UAIG 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 os impactos sociais e ambientais associados àquele objeto de auditoria, a qualidade e a aderência de seus controles internos, a gravidade dos achados das últimas auditorias, a relevância daquele objeto específico para o alcance dos objetivos estratégicos da Unidade Auditada, a estabilidade do objeto de auditoria, a possibilidade de ocorrência de problemas relacionados ao objeto identificado, o grau de maturidade do objeto de auditoria que está sendo avaliado ou das unidades envolvidas em sua execução.¹³

¹³ Outros exemplos de fatores qualitativos são: mudanças no ambiente externo (novas leis e regulamentos, maior controle do público...); pressão sobre a direção e o pessoal para cumprir objetivos difíceis ou ambíguos; tamanho das áreas responsáveis; complexidade das atividades, leis ou regulamentos; medida em que as operações são descentralizadas; presença de receitas ou pagamentos em espécie; crescimento rápido; programas e serviços novos; mudanças recentes nos sistemas operacionais, tecnológicos ou contábeis; dependência de tecnologia obsoleta; mudanças recentes no pessoal chave; alta rotatividade nos cargos de direção ou de confiança; funções controladas por uma só pessoa; perda de credibilidade; consequências por não alcançar os objetivos. CGAP, p.107

No caso de critérios qualitativos, pode ser definida uma escala de avaliação, com gradações qualitativas, de modo que a UAIG possa atribuir os pontos aos objetos de auditoria mapeados (1 - muito baixo; 2 - baixo; 3 - moderado; 4 - alto; e 5 - muito alto, por exemplo). Podem ser utilizadas também outras técnicas que permitam a uniformização das unidades de medida dos critérios definidos.

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.

4.1.5. 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 4.1.4 constituem uma parte fundamental do Plano de Auditoria Interna, mas não a única. A UAIG deve avaliar a necessidade de incluir, no referido plano, trabalhos de auditoria solicitados pela alta administração e pelas demais partes interessadas. Além disso, deve-se considerar a eventual necessidade de inclusão ou exclusão de itens em função do planejamento de outras UAIG que exerçam a função de auditoria de forma concorrente e a necessidade de rodízio de ênfase sobre os objetos de auditoria.

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

QUADRO 3 – Conteúdo mínimo do Plano de Auditoria Interna

Item	Descrição
1	Relação dos trabalhos a serem realizados pela UAIG 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 interno governamental, incluindo o responsável pela UAIG.
4	Previsão da atividade de monitoramento das recomendações emitidas pela UAIG 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 3.5.
6	Indicação de como serão tratadas demandas extraordinárias recebidas pela UAIG durante o período de realização do Plano de Auditoria Interna.
7	Relação das atividades necessárias à elaboração do Plano de Auditoria do exercício subsequente.
8	Relação das atividades destinadas à avaliação do Plano de Auditoria do exercício em curso e à elaboração de relatório sobre os resultados da UAIG 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 na avaliação de riscos, conforme seção 4.1.4.

Fonte: Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental – CGU

Para cada trabalho incluído no plano, deve haver indicação quanto ao tipo de trabalho (avaliação, consultoria, apuração 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.

4.1.5.1. Relação dos trabalhos de auditoria ou outros trabalhos 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 3.3.2.1 deste Manual. Devem ser considerados prioritariamente, de modo que seja garantida a disponibilidade de recursos para atender a essas demandas.

4.1.5.2. 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 UAIG 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 na elaboração do Plano.

4.1.5.3. 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 UAIG 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 UAIG no exercício subsequente para fins de melhoria contínua do processo de planejamento.

4.1.5.4. Capacitação dos auditores internos governamentais

A previsão de carga horária mínima de 40 horas de capacitação anual dos auditores internos 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 UAIG: 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.

4.1.5.5. Monitoramento de recomendações não implementadas

A UAIG 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.

4.1.5.6. Indicação de como serão tratadas demandas extraordinárias recebidas pela UAIG

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

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 UAIG. 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, poderá ser definido que o Plano ocupará o máximo de recursos da UAIG, de modo que haja um processo de revisão quando surgir a necessidade de realização de novos trabalhos durante a sua execução.

4.1.5.7. 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.

4.1.5.8. 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 UAIG 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 pelo órgão central do SCI.

4.1.5.9. 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 UAIG 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 identificados¹⁴.

¹⁴ As premissas são os fatores associados ao Plano assumidos como verdadeiros, reais ou certos, sem a necessidade de prova ou demonstração. Já as restrições, são o estado, a qualidade ou o sentido de estar restrito a uma determinada ação ou inatividade, as quais podem afetar o desempenho do Plano.

4.1.6. PERIODICIDADE DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA

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

4.1.7. RECURSOS

A UAIG 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 UAIG, 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 UAIG 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 internos governamentais não possuam, coletivamente, as competências técnicas requeridas para a realização dos trabalhos, cabe ao responsável pela UAIG 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 UAIG; contratação de especialistas externos. Nos dois últimos casos, deve ser observada a seção 3.3. deste Manual.

4.1.8. COMUNICAÇÃO E APROVAÇÃO DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA

A definição do Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna – PLANAT – é a etapa de identificação dos trabalhos a serem realizados prioritariamente pela UAIG em um determinado período de tempo. O planejamento deve considerar as estratégias, os objetivos, as prioridades, as metas da unidade auditada e os riscos a que seus processos estão sujeitos. O resultado é um plano de auditoria interna baseado em riscos.

O PLANAT das UAIG, e suas eventuais alterações, devem ser encaminhados anualmente à AGE, para exercício da supervisão técnica, bem como possibilitar a harmonização do planejamento, racionalizar a utilização de recursos e evitar a sobreposição de trabalhos.

A AGE e as unidades setoriais devem se manifestar sobre as propostas do PLANAT recebidas e recomendar, quando necessário, a inclusão ou a exclusão de trabalhos específicos. A ausência de manifestação tempestiva não impede a adoção, por parte das UAIG, das providências necessárias à aprovação interna do Plano.

O PLANAT das UAIG, com a respectiva previsão dos recursos necessários à sua implementação, deve ser encaminhado, ao menos uma vez por ano, para aprovação pelo conselho ou, na ausência deste, pela Alta Administração. Esse mesmo procedimento deve ser adotado no caso de mudanças significativas que possam impactar o planejamento inicial.

Após finalizados os trâmites de elaboração e aprovação do PLANAT, as UAIG deverão dar ciência de sua versão final à AGE.

4.1.9. ALTERAÇÃO DO PLANO DE AUDITORIA INTERNA

Nos momentos de avaliação do Plano, a UAIG 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 UAIG, 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 UAIG, do volume e do tipo de alterações realizadas e da relevância dos trabalhos que estão sendo excluídos/incluídos, a alteração do Plano deverá ser submetida à análise da instância responsável pela aprovação da versão inicial.

É importante também avaliar a possibilidade de criação de indicadores que permitam demonstrar o quanto o Plano foi alterado ao longo de sua execução. Dessa forma, torna-se mais fácil identificar as possíveis causas dessas alterações e avaliar a metodologia de elaboração, o que pode promover o aperfeiçoamento do processo de planejamento.

4.2. 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 UAIG ou por outro agente a quem essa competência for delegada. 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.

A nomenclatura, o modelo, o conteúdo e a forma de expedição devem ser definidos em normatização interna de cada UAIG. Em relação à nomenclatura, é mais comum a utilização de Ordem de Serviço.

→ **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 UAIG tenha clareza sobre as diretrizes do trabalho e haja a necessidade de maior interação com os responsáveis pelo objeto da auditoria.

4.3. 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 desta 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, a Portaria AGE n.º 25 de 2024, prevê a necessidade de se considerarem, entre outras, as atividades descritas a seguir:

- a) análise preliminar do objeto da auditoria;
- b) definição dos objetivos e do escopo do trabalho, considerando os principais riscos existentes e a adequação e suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos;
- c) elaboração do programa de trabalho.

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

4.3.1. ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DE AUDITORIA

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

Esta 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 interesse (Tribunal de Contas da União, Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça etc.);
- k)** estudos sobre o objeto da auditoria;
- l)** quantidade/lotação/perfil da força de trabalho envolvida (inclusive terceirizados);
- m)** principais insumos utilizados (energia, equipamentos, matéria-prima etc.);
- n)** sistemas informatizados utilizados;
- o)** partes interessadas;
- p)** programas/ações orçamentários envolvidos;
- q)** materialidade dos recursos (em R\$);
- r)** histórico de achados;
- s)** recomendações dos órgãos de controle pendentes de atendimento;
- t)** informações extraídas de sistemas corporativos, da imprensa, da internet;

u) resultados de trabalhos anteriores.

Uma parte dessas informações pode ser obtida a partir dos papéis de trabalho do tipo permanente mantidos pela UAIG. 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.

4.3.1.1. 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 como boa prática 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 os 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 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.

4.3.1.1. 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 realize o mapeamento do processo, verifique junto aos respectivos gestores se a descrição ou o desenho estão compatíveis com a realidade.

4.3.1.2. 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.

4.3.2. OBJETIVOS E ESCOPO DO TRABALHO DE AUDITORIA

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

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

- a) definem especificamente os resultados pretendidos na auditoria;
- b) direcionam o escopo, os testes, o tempo, os recursos e as competências necessárias na equipe, a metodologia e a natureza do trabalho de auditoria;
- c) orientam a formulação dos achados de auditoria.

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

- a) observar que objetivos do trabalho constituem o desdobramento do objetivo geral inicialmente definido no Plano Anual de 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 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 outra UAIG, 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.

4.3.2.1. Avaliação de riscos e de controles

Para considerar os principais riscos e a adequação e 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.

4.3.2.1.1. 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 obtidos 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 4.1.4.2.¹⁵

Os riscos constantes da lista devem ser aqueles 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.

¹⁵ A Norma ABNT NBR ISO 31010 fornece orientações sobre a seleção e aplicação de técnicas a serem utilizadas nessa atividade.

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.

O Quadro 4 não constitui uma lista exaustiva, mas contribui para o levantamento de possíveis causas de risco.

Quadro 4 - Possíveis causas dos riscos

= 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
CAUSA Tecnologia	Técnica ultrapassada/produto obsoleto; falta de investimento em TI; Tecnologia sem proteção de patentes; processo produtivo sem proteção contra espionagem, controles insuficientes sobre a transferência de dados

= FONTES + VULNERABILIDADES	
FONTES DE RISCO	VULNERABILIDADES
Eventos externos	Ambientais: Mudança climática brusca; incêndio, inundação, epidemia. Econômicos: oscilações de juros, de câmbio e de preços, contingenciamento, queda de arrecadação, crise de credibilidade, elevação ou redução da carga tributária. Políticos: novas leis e regulamentos, restrição de acesso a mercados estrangeiros, ações de responsabilidade de outros gestores; "guerra fiscal" entre estados, conflitos militares, divergências diplomáticas. Sociais: Alterações nas condições sociais e demográficas ou nos costumes sociais, alterações nas demandas sociais, paralisações das atividades, aumento do desemprego. 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. Infraestrutura: estado de conservação das vias de acesso; distância de portos e aeroportos; interrupções no abastecimento de água, energia elétrica, serviços de telefonia; aumento nas tarifas de água, energia elétrica e 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)

4.3.2.1.2. Avaliação dos riscos inerentes

Analisados os riscos inerentes ao processo, é preciso calcular a sua magnitude, considerando-se os princípios já detalhados na seção 3.1.4.2.2. 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.

4.3.2.1.3. 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 na 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;
- 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 internos 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.

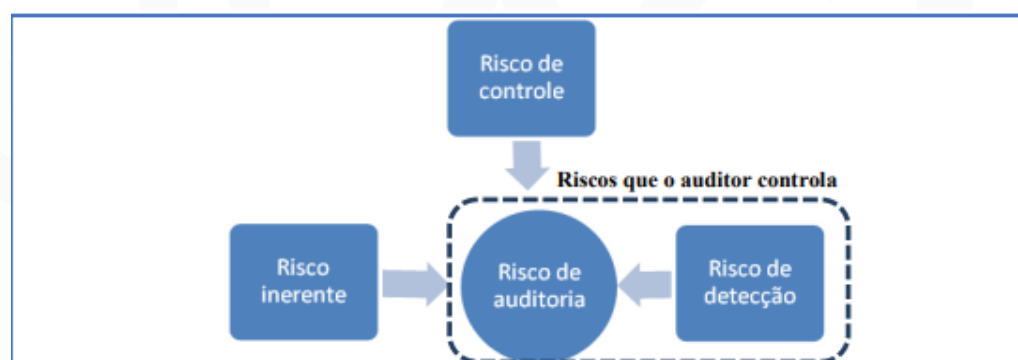
O Apêndice A apresenta um exemplo de estrutura de matriz de risco e de controle para registro dos resultados dos processos de avaliação preliminar de riscos e controles.

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 internos 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 à 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 1 – Inter-relação entre o Risco de Auditoria e os Riscos Inerente, de Controle e de Detecção



Fonte: Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental - CGU

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.

4.3.2.2. 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.¹⁶ 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 UAIG executar suas atividades de forma independente e objetiva, o responsável pela UAIG deve discutir o prejuízo com a alta administração e com o conselho (se houver), a fim de buscar apoio para solucioná-lo.

¹⁶ THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Orientações Práticas 2010.2. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2009.

4.3.3. ELABORAÇÃO DO PROGRAMA DE TRABALHO

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

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

No programa de trabalho de avaliação, devem constar:

- a) as questões (e subquestões) de auditoria, que deverão ser respondidas por meio das análises, na fase de execução. Essas questões devem traduzir os objetivos da auditoria individual a ser realizada e devem torná-los claros tanto para os auditores quanto para os supervisores, contribuindo também para a etapa posterior de elaboração do relatório¹⁷;
- b) os critérios de auditoria, que constituem referenciais para avaliar se a situação a ser avaliada atende ao esperado. Representam um padrão razoável e atingível de desempenho a ser utilizado na fase de aplicação dos testes de auditoria para verificar a adequação de controles, de sistemas, de processos, de práticas, ou de qualquer outro objeto de auditoria. Também podem ser usados para avaliar economia, eficiência e eficácia. O critério é um dos componentes do achado de auditoria, tal como apresentado na seção 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 4.3.4;

¹⁷ UNIÃO EUROPÉIA. Tribunal de Contas Europeu. Manual da auditoria de resultados. 2015. p. 25.

- 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.

4.3.4. 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-benefício de realização dos procedimentos.¹⁸

4.3.4.1. Extensão e profundidade¹⁹

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

- a) na complexidade e no volume das operações;
- b) na natureza do item em exame;
- c) nos principais riscos e na avaliação preliminar dos controles a eles relacionados;

¹⁸ BOYNTON, William C. et al. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2002. p. 209.

¹⁹ ATTIE, William. Auditoria interna. – 2. ed. – 4. reimp. São Paulo: Atlas, 2012. p. 158.

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.

4.3.4.2. 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.

4.3.4.3. Natureza

Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade, a natureza do procedimento de auditoria se refere à sua finalidade e ao seu tipo²⁰.

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

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

4.3.4.4. 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;

²⁰ Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.214, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 330.

- 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 interno governamental deve:²¹

- 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.

4.3.4.5. 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:

²¹ Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.214, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 330.

- 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 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.²²

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.

4.3.4.6. Técnicas de Auditoria

Conforme disposto na Portaria AGE n.º 25 de 25 de outubro de 2024, os auditores internos governamentais, em conjunto, devem reunir 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.

4.3.4.6.1. Inspeção

A inspeção consiste na verificação de registros, de documentos ou de ativos, que proporcionará ao auditor interno governamental a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou do item examinado. Por meio da inspeção física, o auditor deve: verificar, através do exame visual, o item específico a ser examinado; comprovar que ele realmente

²² BOYNTON, William C. et al. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2002. p. 437.

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.²³

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. [^{24,25}]

4.3.4.6.2. Observação

A observação pode ser bastante útil em quase todas as fases da atividade de auditoria. Consiste²⁶ 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;²⁷
- 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,

²³ ATTIE, William. Auditoria interna. – 2. ed. – 4. reimp. São Paulo: Atlas, 2012. p. 159.

²⁴ ATTIE, William. Auditoria interna. – 2. ed. – 4. reimp. São Paulo: Atlas, 2012. p. 159.

²⁵ Idem, ibidem. p. 160.

²⁶ Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.217, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 500.

²⁷ Conhecimento especializado não é aqui sinônimo de formação específica, mas de treinamento específico para perceber as mudanças no ambiente. São várias as características pessoais que são requeridas para um bom observador: concentração, paciência, sensibilidade, etc. Além da experiência profissional, questões intelectuais, físicas e psicoemocionais também favorecem a aplicação dessa técnica.

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

Os elementos da observação são:

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

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

4.3.4.6.3. 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.²⁸ Tem como finalidade a verificação da legitimidade do documento, mas também da transação.²⁹

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

²⁸ PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Manual de Auditoria Governamental. 2. ed. São Paulo: Atlas. p. 169.

²⁹ CREPALDI, Sílvio Aparecido. Auditoria contábil: teoria e prática – 8. ed. – São Paulo: Atlas, 2012. p. 444

É necessário que o auditor interno governamental, ao examinar tais documentos, verifique³⁰:

- e) se a documentação é fidedigna e merece confiabilidade (autenticidade);
- f) 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);
- g) se a operação e os documentos examinados foram aprovados por pessoa autorizada (aprovação);
- h) se os registros foram preenchidos corretamente (datas, destinatários...) e, nos casos de documentos oficiais, se existe o registro em órgão competente (oficialidade).³¹

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.³²

4.3.4.6.4. 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

³⁰ PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Op. cit. p. 169.

³¹ CREPALDI, Sílvio Aparecido. Op.cit. p. 444.

³² Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.217, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 500.

depende das circunstâncias, pode ser mais confiável do que a evidência gerada internamente pela Unidade Auditada, haja vista provir de fonte independente.

4.3.4.6.5. 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:³³

- 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;

³³ MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. Curso técnicas e instrumentos para coleta e análise de dados em auditoria. In: Oficinas de Reformulação de Relatórios. Conteudista: Maria das Graças Rua. Brasília, 2016.

- c)** construir um roteiro de entrevista com questões objetivas organizadas por ordem de importância;
- d)** selecionar o entrevistado (é interessante levantar informações sobre o entrevistado e a relação que ele tem com o assunto);
- e)** definir o número de entrevistados, se for mais de um;
- f)** marcar a hora e o local da entrevista com antecedência.

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

- a)** seja educado, prestativo, discreto e objetivo;
- b)** tenha boa comunicação verbal, disposição para ouvir, empatia no momento da realização da entrevista, além de atitude compreensiva e neutra, ou seja, não deve emitir opiniões (contrárias ou a favor) acerca das colocações do entrevistado;
- c)** esteja atento a informações que possam ser subentendidas;
- d)** apresente comportamento adequado na busca de informações, não estimulando debates/situações polêmicas que possam desviar o foco da entrevista e dificultar a cooperação do entrevistado;
- e)** evite: tom acusatório; declarações não sustentadas por evidências ou que façam o entrevistado se sentir coagido; questionamentos desnecessários, não relacionados com o objeto da auditoria ou ainda o uso excessivo de termos técnicos.

Para a realização adequada da entrevista, o auditor interno governamental precisa também observar os seguintes passos:³⁴

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

³⁴ MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. Curso técnicas e instrumentos para coleta e análise de dados em auditoria. In: Oficinas de Reformulação de Relatórios. Conteudista: Maria das Graças Rua. Brasília, 2016. (com adaptações.)

- 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.³⁵

4.3.4.6.6. 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, quantidades³⁶ 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.³⁷

³⁵ BOYNTON, William C. et al. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2002. p. 210.

³⁶ BOYNTON, William C. et al. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2002. p. 210.

³⁷ Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.217, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 500.

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.³⁸

4.3.4.6.7. 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.³⁹ 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."⁴⁰

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;

³⁸ CREPALDI, Sílvio Aparecido. Auditoria contábil: teoria e prática – 8. ed. – São Paulo: Atlas, 2012. p. 443.

³⁹ GLEIM, Irvin N. CIA Review Parte 1: Internal Audit Basics. 17. ed. Tradução do Instituto dos Auditores do Brasil. São Paulo. 2014. p. 179.

⁴⁰ Idem, ibidem. p. 178.

e) outras transações ou eventos incomuns ou não recorrentes.⁴¹

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.⁴²

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.⁴³

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.

⁴¹ Idem, ibidem. p. 178.

⁴² GLEIM, Irvin N. CIA Review Parte 1: Internal Audit Basics. 17. ed. Tradução do Instituto dos Auditores do Brasil. São Paulo. 2014. p. 179.

⁴³ Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.221, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 520.

4.3.4.6.8. Reexecução

Conforme definição constante da NBC TA 500 (R1), "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.

4.3.4.6.9. 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.⁴⁴

⁴⁴ BOYNTON, William C. et al. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2002. p. 211.

4.3.4.6.10. 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 e 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.⁴⁵

A literatura especializada apresenta 4 tipos de *benchmarking*:⁴⁶

- 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 a 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.⁴⁷

⁴⁵ GLEIM, Irvin N. CIA Review Parte 1: Internal Audit Basics. 17. ed. Tradução do Instituto dos Auditores do Brasil. São Paulo. 2014 . p. 182.

⁴⁶ Idem, ibidem. p. 183

⁴⁷ Existem ainda outros tipos de classificação, como a que divide o *benchmarking* em interno (comparação do desempenho de uma unidade dentro da mesma organização) ou externo (comparação com o desempenho de outra organização), e aquela que classifica como financeiro ou não financeiro.

4.3.4.6.11. 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.⁴⁸ 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

⁴⁸ ANDERSON, URTON L. et al. Internal Auditing Assurance & Advisory Services. Fourth Edition. USA: Internal Audit Foundation, 2017. p. 515 (com adaptações).

envolver a avaliação sobre a consistência dos controles existentes na organização para a manutenção da integridade e da segurança das informações utilizadas.

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

As ferramentas de TAAC podem ser classificadas da seguinte forma⁴⁹:

- 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.

4.3.4.7. Amostragem

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.

⁴⁹ ALVES, Paula Melo de Andrade; FREITAS, Arlindo de Oliveira. Ferramentas Informatizadas Utilizadas na Auditoria. Revista Brasileira de Contabilidade – RBC, [S.l.], n. 225, jun. 2017.

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. Segundo Cochran⁵⁰:

[...]a população a ser amostrada deve coincidir com a população sobre a qual se deseja a informação (população alvo). Às vezes, por razões de praticabilidade ou conveniência, a população amostrada é mais restrita que a população alvo. Caso isso aconteça essa restrição deve ser mencionada nas conclusões dos resultados.

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.

Amostragem em auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de uma população relevante para fins de auditoria, de forma que todos os itens da população tenham chance de serem selecionados⁵¹.

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 se expressar 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;

⁵⁰ COCHRAN, W. G. Sampling Techniques. 3. ed. John Wiley & Sons, 1977. p.5.

⁵¹ INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING. ISA 530: Audit Sampling. 2009.

- 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 [⁵², ⁵³], 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

⁵² INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING. ISA 530: Audit Sampling. 2009

⁵³ Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.222, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 530.

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 [54, 55]. 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 amostral⁵⁶, 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.

⁵⁴ INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING. ISA 530: Audit Sampling. 2009.

⁵⁵ Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.222, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 530.

⁵⁶ Em amostragem probabilística, a descrição de um plano amostral deve especificar a população de investigação, as unidades amostrais, os critérios de estratificação, os procedimentos de sorteio das unidades amostrais, as probabilidades de inclusão, os estimadores e os respectivos erros amostrais.

4.3.5. 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.

5. 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 dos achados de auditoria. Os achados, que deverão estar devidamente fundamentados nas evidências, possibilitarão a emissão de opinião por parte da UAIG 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.

5.1. COMUNICAÇÃO COM A UNIDADE AUDITADA DURANTE A EXECUÇÃO

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 os achados ou sobre quaisquer aspectos que possam ter influência sobre a opinião da UAIG.

É imprescindível, portanto, que os auditores internos 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, dos achados, 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 UAIG, 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, 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 e apresentação das diretrizes;
- b) Reunião de abertura e/ou Reunião para validação de critérios;
- c) Documento de apresentação da equipe, dos objetivos e do escopo;
- d) Solicitação de Auditoria (SA);
- e) Nota de Auditoria (NA);
- f) Reunião para apresentação dos achados e discussão das possíveis soluções.

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

Os referidos documentos e a sua forma de encaminhamento devem seguir as regras oficiais de comunicação adotadas pela organização à qual a UAIG 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.

5.1.1. DOCUMENTO DE FORMALIZAÇÃO DOS TRABALHOS E APRESENTAÇÃO DAS DIRETRIZES

Tendo em vista o respeito e a colaboração que devem prevalecer na relação entre a UAIG e a Unidade Auditada, é considerada uma boa prática a UAIG encaminhar documento formal à alta administração da Unidade Auditada informando a respeito das diretrizes do trabalho que será realizado assim que essas diretrizes forem definidas. Cabe ao supervisor dos trabalhos determinar quando essa comunicação será encaminhada: se antes ou após a etapa de planejamento da auditoria. É necessário, contudo, que esse documento seja enviado antes de serem realizados levantamentos ou aplicados testes de auditoria pela equipe.

5.1.2. REUNIÃO DE ABERTURA

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, e ser conduzida pelo supervisor da auditoria, podendo haver delegação desta atribuição.

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.

5.1.3. DOCUMENTO DE APRESENTAÇÃO DA EQUIPE, DOS OBJETIVOS E DO ESCOPO DO 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;
 - designação de um interlocutor que possua conhecimento das subunidades da Unidade Auditada.

O Apêndice C disponibiliza um exemplo de documento de apresentação da equipe.

5.1.4. SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA

Constitui documento utilizado pela UAIG 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, cabendo ao responsável pela UAIG definir, no âmbito da sua unidade, quem terá competência para assiná-la.

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: se por meio físico (impresso), ou em meio eletrônico;
- 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 UAIG 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 D disponibiliza um exemplo de Solicitação de Auditoria.

5.1.5. NOTA DE AUDITORIA

É o documento emitido pela UAIG, 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 materialidade⁵⁷, que não deva constar no relatório, mas para a qual devam ser adotadas providências para saneamento.

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

As situações apresentadas na NA devem observar os requisitos especificados na seção 5.4 deste Manual, relativos aos achados de auditoria, e conter recomendação para prevenir/corrigir a falha evidenciada.

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

O Apêndice E disponibiliza um exemplo de Nota de Auditoria.

5.1.6. REUNIÃO PARA APRESENTAÇÃO DOS ACHADOS 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 os achados de auditoria. Também é recomendável que, à medida que a equipe for concluindo os achados, os encaminhe à Unidade Auditada por meio de solicitações de auditoria, com a finalidade de esclarecer as situações ali descritas. Ambas as iniciativas

⁵⁷ Cabe ao Responsável pela UAIG definir, no âmbito da sua Unidade, qual o parâmetro (valor) para considerar as falhas como sendo de baixa materialidade.

visam 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 discutidos os achados que indicarem a existência de falhas relevantes e as possíveis soluções para os problemas detectados.

Para que essa oportunidade de interação seja melhor aproveitada, é recomendável que a UAIG encaminhe os achados aos gestores da Unidade Auditada, de forma consolidada, antes da reunião.

Essa reunião 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 dos achados 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 aos achados ou às possíveis recomendações.

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

5.2. 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. Estes testes devem estar registrados no programa de trabalho.

A partir principalmente da execução das técnicas previstas no planejamento⁵⁸, devem ser obtidas evidências que sustentam a opinião da UAIG 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 dos achados 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.

5.3. EVIDÊNCIAS

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

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

⁵⁸ Há outras formas de se obterem evidências, como auditorias anteriores e opiniões de especialistas. Em todos os casos, é necessário que o auditor aja com prudência, por exemplo, verificando se a situação não sofreu modificações desde as últimas auditorias e também se certificando sobre as qualificações e experiência dos especialistas. A propósito da contratação de especialistas, verificar a seção 3.3.2.

A qualidade das conclusões e das recomendações da UAIG depende da capacidade da equipe de auditoria de reunir e de avaliar evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis.

Para reunir as evidências que atendam ao objetivo do trabalho, é imprescindível que os auditores internos governamentais tenham adequado conhecimento dos procedimentos de auditoria.⁵⁹ Para as avaliar e também para tomar decisões sobre o tipo e a quantidade de evidências a serem obtidas, o auditor deve se basear no ceticismo e no julgamento profissional.

O ceticismo profissional permite ao auditor reconhecer que podem existir circunstâncias que façam com que a informação sobre o objeto de auditoria contenham 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.

5.3.1. ATRIBUTOS DAS EVIDÊNCIAS

Os atributos das evidências estabelecidos pela Portaria AGE nº 25 de 2024, são a suficiência, a confiabilidade, a fidedignidade, a relevância e a utilidade. A suficiência é uma medida de quantidade de evidência da auditoria; as demais, são medidas de qualidade (adequação).

A evidência suficiente é aquela concreta, adequada e convincente. Uma evidência suficiente permite que qualquer pessoa prudente e informada chegue às mesmas conclusões que o auditor interno governamental. 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.

⁵⁹ A seção 4.3.4 apresenta em maiores detalhes os principais procedimentos passíveis de serem utilizados nos trabalhos de auditoria.

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

Embora não haja regras rígidas para determinar a confiabilidade das evidências, existem diretrizes gerais que podem ser utilizadas pelos auditores internos governamentais, quais sejam:⁶⁰

- 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

⁶⁰ ANDERSON, URTON L. et al. Internal Auditing Assurance & Advisory Services. Fourth Edition. USA: Internal Audit Foundation, 2017. p. 498-536 (com adaptações).

permitir a melhoria das operações organizacionais. Para tanto, ela deverá ser útil para a construção dos achados e para a formação da opinião emitida pelo auditor.

5.3.2. NATUREZA DAS EVIDÊNCIAS

Quanto à natureza, as evidências de auditoria podem ser classificadas em legais e de auditoria.⁶¹

São considerados itens de evidência legal:

- a) evidência direta: comprova diretamente um fato, sem que seja necessário elaborar suposições;
- b) evidência circunstancial: também conhecida como indício, demonstra um fato que pode levar a um outro fato. Não é suficiente para sustentar um achado;
- c) evidência conclusiva: constitui sozinha prova absoluta dos fatos e das circunstâncias que informa. É mais difícil de ser obtida, porque envolve altos custos e longos períodos de tempo;
- d) evidência corroborativa: serve de suporte para outras evidências, de forma a torná-las mais confiáveis, relevantes e úteis. Deve ser obtida a partir de fontes diferentes das evidências originais, podendo ser internas ou externas ao órgão ou entidade auditada. A evidência que é corroborada é mais adequada do que a evidência não confirmada. Caracteriza-se como uma atitude de ceticismo profissional a ação do auditor interno governamental de obter informações de outras fontes com o objetivo de corroborar as informações obtidas da Unidade Auditada.

As evidências de auditoria podem ser classificadas em física, testemunhal, analítica e documental.

Tais classificações, conforme indicado a seguir, estão associadas aos tipos de técnicas de auditoria utilizadas na sua obtenção:

- a) as evidências físicas são as obtidas por meio das técnicas de inspeção física ou de observação direta. Constituem exemplos dessas evidências fotografias, vídeos, mapas, gráficos, tabelas e a observação de alguma atividade desenvolvida por

⁶¹ GLEIM, Irvin N. CIA Review Parte 1: Internal Audit Basics. 17. ed. Tradução do Instituto dos Auditores do Brasil. São Paulo. 2014. p. 212.

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.

5.3.3. FONTES DE INFORMAÇÃO

As fontes de informação capazes de gerar evidências podem ser internas ou externas à organização auditada.⁶²

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

⁶² GLEIM, Irvin N. CIA Review Parte 1: Internal Audit Basics. 17. ed. Tradução do Instituto dos Auditores do Brasil. São Paulo. 2014. p. 213-214 (com adaptações).

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.

5.3.4. GRAU DE PERSUASÃO DAS EVIDÊNCIAS

Considerando-se que as evidências de auditoria são necessárias para sustentar a opinião da UAIG, 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 achados, 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 internos governamentais a obterem e registrarem evidências mais persuasivas, quais sejam:⁶³

- 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.

⁶³ GLEIM, Irvin N. CIA Review Parte 1: Internal Audit Basics. 17. ed. Tradução do Instituto dos Auditores do Brasil. São Paulo. 2014. p. 215.

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

O auditor interno 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.

5.4. ACHADOS DE AUDITORIA (OU OBSERVAÇÕES)

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

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

As não-conformidades encontradas na comparação entre o critério e a condição podem envolver impropriedades e irregularidades⁶⁴.

Os achados de auditoria devem ser revisados e aprovados 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.

5.4.1. REQUISITOS BÁSICOS

Um achado de auditoria deve ser desenvolvido de forma a apresentar uma base sólida à opinião e às propostas de recomendação da equipe de auditoria, atendendo, necessariamente, aos seguintes requisitos básicos⁶⁵:

⁶⁴ TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Resolução nº 280, de 8 de dezembro de 2010. Aprova as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União. Brasília: 2011. p. 40, item 100.

⁶⁵ Idem, ibidem. p. 41, item 102.

- a) ser relevante para os objetivos dos trabalhos de auditoria;
- aqueles achados não considerados suficientemente relevantes para compor o relatório final devem ser comunicados à Unidade Auditada por meio de outros instrumentos, como a nota de auditoria, por exemplo. Se esses achados não forem capazes de auxiliar no aprimoramento da gestão ou de evitar casos semelhantes no futuro, poderão ser mantidos apenas como papéis de trabalho;
 - quando a equipe identificar, no decorrer do trabalho, situações relevantes que não estejam relacionadas aos objetivos definidos na etapa de planejamento, deverá apresentá-las ao supervisor para que ele defina a abordagem a ser adotada. Entre as possíveis alternativas de tratamento, incluem-se, a depender da criticidade, da materialidade e da relevância da situação encontrada, o registro nos papéis de trabalho ou a programação de uma nova auditoria. Nesse último caso, é necessária a aprovação da inclusão no Plano de Auditoria Interna.
- b) estar devidamente fundamentado em evidências, as quais devem ser capazes de demonstrar que a situação registrada realmente existe ou existiu;
- c) mostrar-se convincente, ou seja, ser consistente em cada um de seus componentes (enunciados na seção 5.4.2), de forma que mesmo um terceiro (prudente e informado) que não tenha participado da auditoria o compreenda e o aceite.

Além dos requisitos aqui descritos, aplicam-se aos achados todas as características esperadas para os relatórios de auditoria apresentadas nas seções 6.2 e 6.3.

5.4.2. COMPONENTES

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

→ Critério (o que deveria ser)

É o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado. É definido na fase de planejamento do trabalho, conforme especificado na seção 4.3.3 deste Manual.

→ Condição ou Situação Encontrada (o que é)

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

→ Causa

É a razão para a existência de diferença entre critério e condição, ou seja, entre a situação esperada e a encontrada. Explica porque a situação encontrada existe, esclarecendo o que permite que ela se configure da forma como está. Sendo assim, é imprescindível que a equipe de auditoria se empenhe em descobrir a causa raiz, ou seja, a causa primeira, mais profunda e mais importante da condição. Para tanto, é necessário levantar hipóteses sobre as quais fontes poderão acarretar as situações encontradas. O Quadro 4, da seção 4.3.2.1.1, pode auxiliar também nesse processo.

A determinação da causa raiz pode ser complexa. Em alguns casos, vários fatores, com diferentes graus de influência, podem se combinar para formar a causa raiz de uma situação encontrada, ou a causa raiz pode estar relacionada a uma questão mais ampla, como a cultura organizacional. Sendo assim, é possível que sejam identificadas apenas causas intermediárias para algumas situações.

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

→ Efeito

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

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

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

5.4.3. DOCUMENTO AUXILIAR PARA A ESTRUTURAÇÃO DOS ACHADOS

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 dos achados 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 os achados de auditoria em um documento único, que apresente, de forma sintética, as informações que compõem os achados, 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 achados⁶⁶, estruturada em formato de tabela, na qual as colunas correspondam aos componentes dos achados 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 achados ainda possibilita outros ganhos para as equipes de auditoria, quais sejam:

- a) facilita a elaboração dos achados, pois organiza os componentes de acordo com uma ordem lógica;
- b) contribui para que se estruture melhor o relatório, porque permite a organização dos achados 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 o achado ter sido desenvolvido;
- d) evita a reescrita dos achados, 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;

⁶⁶ Ver exemplo no Apêndice F.

- 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 dos achados.

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

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

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

Esta apresentação pode ocorrer, a critério da UAIG, durante a execução do trabalho, à medida que os achados forem sendo revisados pelo supervisor, ou de forma consolidada, quando todos os achados já se encontrarem formulados e revisados.

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

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

5.6. RECOMENDAÇÕES

As recomendações consistem em ações que a UAIG solicita às Unidades Auditadas que adotem com a finalidade de corrigir falhas e aperfeiçoar processos. Não fazem parte dos achados, mas decorrem desses registros e são fundamentais para que a auditoria interna atinja seu propósito de agregar valor à gestão. Em grande medida, o alcance dos objetivos de uma auditoria interna é mensurado por meio dos benefícios obtidos pela gestão com a implementação das recomendações. É imprescindível, portanto, que a UAIG 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, considerando os conhecimentos dos quais os gestores dispõem em relação ao objeto auditado e 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.

5.6.1. 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 UAIG 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 tempo razoável para a implementação das medidas a serem adotadas pelo gestor, pactuando prazo compatível;
- d) apresentar uma boa relação custo-benefício:** a equipe de auditoria e o supervisor do trabalho devem avaliar os custos e os benefícios esperados de cada recomendação. Recomendar controle via sistema informatizado, por exemplo, pode representar um custo alto demais para uma determinada operação, mas ser totalmente viável em outra área de negócio. Na medida do possível, deve-se minimizar o gasto de recursos, em atendimento ao princípio da economicidade;
- e) considerar alternativas:** é importante que a equipe de auditoria e o supervisor do trabalho levantem alternativas e que também analisem aquelas propostas pela Unidade Auditada quando houver a discussão das recomendações. Existem situações em que há várias opções de soluções a serem adotadas, podendo-se optar por aquela que apresente melhor relação custo-benefício, por exemplo;
- f) ser direcionada:** a recomendação deve ser direcionada para o agente que tem responsabilidade e alçada para colocá-la em prática. A efetividade se perde se a recomendação for direcionada ao agente errado ou se não estiver claro quem deve implementá-la;

- g) ser direta:** a recomendação deve estar claramente identificada no texto do relatório (ou outra forma de comunicação) como sendo uma recomendação. Não pode haver dúvida sobre seu conteúdo e sobre a necessidade de atendê-la. Por isso, é necessária uma linguagem direta, sem termos vagos que possam dar a impressão de que não se trata de recomendação;
- h) especificidade:** no âmbito do achado de auditoria ao qual se relaciona, a recomendação deve tratar das medidas a serem tomadas, dos resultados a serem alcançados, não se atendo, via de regra, à forma como será implementada. Também não deve reproduzir exaustivamente a causa identificada, ou repetir a descrição da condição encontrada, por exemplo;
- i) significância:** essa característica deriva da própria relevância do achado. É importante apontar situações relevantes dentro do escopo da auditoria, assim como recomendar aquilo que pode fazer diferença na gestão, seja melhorando a governança, o gerenciamento de riscos ou a estrutura de controles existente;
- j) ser positiva:** discorrer sobre as medidas a serem tomadas em tom positivo, com frases afirmativas em vez de negativas, tende a facilitar o convencimento da alta administração e a consequente implementação da recomendação.

5.7. PAPÉIS DE TRABALHO

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

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

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

5.7.1. ELABORAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

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

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

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

Essa documentação deve permitir que um auditor inexperiente, 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.

5.7.2. ATRIBUTOS

A Portaria AGE nº 25 de 2024 orienta que as evidências coletadas e produzidas pelos auditores internos governamentais devem se constituir de informações suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, conforme detalhado na seção 5.3.1 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 internos 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 UAIG, 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.

5.7.3. 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 internos governamentais sempre que houver alteração da informação na sua fonte.

São exemplos de papéis de trabalho permanentes, entre outros:

- a) estatuto ou regimento interno da Unidade Auditada;
- b) dados históricos;

- c)** fluxograma de procedimentos operacionais;
- d)** organograma;
- e)** relação de dirigentes e responsáveis;
- f)** legislação específica aplicável;
- g)** normas, estatutos e resoluções;
- h)** relatórios de auditoria de exercícios anteriores.

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

Exemplos de papéis de trabalho correntes incluem, entre outros:

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

O responsável pela UAIG 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.

5.7.4. ESTRUTURA, ORGANIZAÇÃO E ARMAZENAMENTO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

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

→ Estrutura

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

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

Além disso, o Responsável pela UAIG 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 UAIG 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.

→ Organização e armazenamento

Os papéis de trabalho devem ser produzidos e armazenados preferencialmente em meio digital. Neste caso, o Responsável pela UAIG deve considerar, entre outras, as seguintes questões: local de armazenamento; funções de backup e de recuperação, possibilidade de utilização de referências cruzadas que facilitem a pesquisa, automatização de pesquisa, uniformidade de formato. É importante também observar que a utilização do meio digital envolve questões de segurança, como, por exemplo, a necessidade de que as informações registradas sejam protegidas contra acesso não autorizado e alterações.

Quando utilizado o meio físico de armazenamento, também devem ser consideradas questões relacionadas à facilidade de pesquisa, padronização de formato, integridade das informações, restrição de acesso e locais para guarda dos documentos.

Os papéis de trabalho fornecem a base para as conclusões da auditoria, logo, o armazenamento deve ocorrer de forma a garantir a sua preservação, necessária para a adequada supervisão, para a revisão e para a realização de consultas posteriores, seja em decorrência de novos trabalhos, seja por solicitação de acesso realizada por terceiros.

Deve-se, portanto, ser garantida também a rastreabilidade dos papéis de trabalho. Para garantir essa característica, o Responsável pela UAIG 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 referência por meio de códigos e a indexação.

A referência 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 a 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.

5.7.5. POLÍTICA DE ACESSO AOS PAPÉIS DE TRABALHO

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

A proposta dessa política deve ser submetida à análise da assessoria jurídica do órgão ou da entidade à qual a UAIG pertence e ser aprovada pela alta administração. 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 UAIG 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, respectivo órgão central ou setorial do Sistema de Controle Interno e Tribunal de Contas do Estado. A depender da criticidade de algumas informações, a política pode estabelecer restrições de acesso dentro da própria UAIG;
- b) formas de tratamentos no caso de eventuais solicitações de acesso, estabelecendo, por exemplo, responsáveis na UAIG 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 pessoais⁶⁷, comerciais, bancárias e industriais. A política deve estabelecer quais partes (internas e externas à organização) poderão ter

⁶⁷ Nome, CPF ou outros dados a partir dos quais seja possível identificar uma pessoa.

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 UAIG deve atentar para que a política não contemple itens que prejudiquem a atribuição dos agentes públicos autorizados por lei.

5.7.6. RETENÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

O Responsável pela UAIG deve definir por quanto tempo os papéis de trabalho serão mantidos e a partir de quando o prazo será contado.

Para tanto, deve observar a política de retenção de documentos da organização a qual pertence, bem como prazos mínimos estabelecidos por outros órgãos para manutenção de documentos à disposição, tais como o prazo estipulado pelo Tribunal de Contas do Estado para guarda da documentação apresentada no âmbito das prestações de contas anuais.

6. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

A UAIG 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 do 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 se utilize de um canal.

No caso da comunicação no trabalho de auditoria interna governamental, verifica-se que o emissor é a própria UAIG. 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 UAIG emite suas mensagens, as quais também costumam ser emitidas nas reuniões entre auditores e auditados.

6.1. 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 UAIG 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 6.5.1;
- 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 UAIG;
- g) os responsáveis pela assinatura das comunicações;
- h) o sistema de arquivamento e guarda das comunicações realizadas.

Também constitui 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.

6.2. 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 internos governamentais sobre os processos de negócios e a capacidade da auditoria interna de contribuir para o alcance dos objetivos da organização.

Para tanto, é necessário garantir que as comunicações sejam claras, completas, concisas, construtivas, objetivas, precisas e tempestivas.

Como a comunicação ocorre durante todo o trabalho de auditoria, essas características, descritas a seguir, devem ser observadas em todas as etapas, desde o planejamento, até o monitoramento.

- **Claras:** comunicações claras são aquelas que facilmente são compreendidas pelo público-alvo. Para isso, devem ser lógicas e fornecer todas as informações significativas e relevantes. Devem usar linguagem consistente, como a usada na organização, e equilibrada, nem excessivamente simplista, nem excessivamente técnica. A clareza é uma característica da abordagem sistemática e disciplinada de auditoria interna.
- **Completas:** para garantir a integridade das comunicações, é útil que a equipe considere toda informação essencial para o público-alvo, ou seja, todas as informações significativas e relevantes que apoiem conclusões e recomendações. As comunicações escritas completas geralmente permitem que o leitor chegue à mesma conclusão a que os auditores chegaram.
- **Concisas:** as comunicações concisas evitam a elaboração desnecessária, detalhes supérfluos, redundâncias, prolixidade e informações dispensáveis, insignificantes ou não relacionadas ao trabalho.
- **Construtivas:** as comunicações construtivas são úteis para os destinatários do trabalho de auditoria e para a organização e conduzem a melhorias onde 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 dos achados.

- **Objetivas:** as comunicações objetivas são justas, imparciais, neutras, livres de influência indevida. São o resultado de uma avaliação acurada e equilibrada de todos os fatos e circunstâncias relevantes. Para garantir a objetividade nas comunicações, os auditores internos devem usar frases imparciais, sem duplo sentido, e manter o foco nas questões relevantes. A objetividade começa com a atitude mental imparcial que os auditores internos devem possuir ao realizar os trabalhos. Mais do que um atributo, a objetividade é fundamental para a prática da atividade de Auditoria Interna Governamental.
- **Precisas:** as comunicações precisas são livres de erros e distorções e são fiéis aos fatos e evidências que lhes dão suporte. Além disso, devem conter todos os fatos relevantes que, se não forem divulgados, podem distorcer a informação. Por esse motivo, se ocorrer um erro nas comunicações, a UAIG deve comunicar imediatamente as informações corrigidas aos destinatários que tiveram acesso à versão anterior.
- **Tempestivas:** as comunicações tempestivas possibilitam que a organização tome as medidas adequadas no tempo correto. Para alcançar esse requisito, é importante que a UAIG 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 UAIG pode estabelecer indicadores de desempenho que meçam a pontualidade na apresentação dos resultados.

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

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

Além desses aspectos, tanto os auditores internos governamentais, quanto os revisores, devem estar atentos à correção gramatical e a outros aspectos linguísticos, como os descritos abaixo.

- **Coerência e ordenação lógica:** pode haver situações em que um texto, embora gramaticalmente correto, não esteja coerente, o que o torna inadequado. 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, etc.) adequados. Um texto coerente, assim, baseia-se na correta interligação entre as ideias.
- **Tom (Sobriedade):** a linguagem do relatório deve ser cuidadosamente escolhida; deve ser comedida, portanto, sem excessos de qualquer natureza. Não se deve, por intermédio das comunicações de resultados, depreciar pessoas ou instituições, nem realizar insinuações e generalizações. O tom deve ser construtivo e não de conflito ou oposição.
- **Inteligibilidade:** para garantir que o texto das comunicações de resultados seja inteligível, recomenda-se o 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 complemento). Além disso, recomenda-se evitar o uso de palavras incomuns ou vocabulário excessivamente técnico.

6.4. FORMAS DE COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

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

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

- a) atender a um formato estabelecido pela respectiva UAIG, 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 e as recomendações; atender aos requisitos de qualidade estabelecidos pela UAIG, além dos constantes da seção 6.2 e 6.3.

A UAIG 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.

6.5. 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 UAIG comunica os objetivos do trabalho, a extensão dos testes aplicados, as conclusões obtidas e as recomendações emitidas.

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.

6.5.1. FORMAS DE RELATÓRIO

Não há uma forma única de relatório. Diferentes destinatários normalmente têm diferentes necessidades. Assim sendo, é possível que as UAIG adaptem 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 os achados e as conclusões afetam o leitor?

As respostas a essas perguntas devem auxiliar a UAIG a decidir qual das formas de comunicação é a mais adequada para cada situação. Essa forma pode variar entre forma longa, forma breve, forma detalhada, síntese e relatório de auditoria progressivo.⁶⁸

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 os achados que representem as situações positivas e as negativas identificadas pelos auditores.

⁶⁸ ATTIE, William. Auditoria interna. – 2. ed. – 4. reimp. São Paulo: Atlas, 2012. p. 270-272.

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 UAIG 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.

6.5.2. COMPONENTES DO RELATÓRIO

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

- **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 avaliados. 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.
- **Objetivo:** O objetivo descreve o que a auditoria buscou realizar. Normalmente são traduzidos por verbos no infinitivo. Exemplo: avaliar, determinar.
- **Escopo:** O escopo determina os limites da auditoria, ou seja, descreve tanto o que foi incluído na auditoria quanto o que foi excluído e o leitor poderia esperar que fosse abordado. Nesses casos, é necessário explicar os motivos da exclusão.

- **Achados de auditoria:** Os achados 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 o achado, a equipe deve dar destaque ao que é mais importante, portanto, o que é principal deve ser incluído no início do texto. Os achados devem ser apresentados de forma organizada, de acordo com um critério preestabelecido como ordem cronológica, relevância, tema, causa, efeito ou risco.
- **Conclusão:** A 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 dos achados. Na conclusão, podem ser apresentados os achados 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.
- **Recomendações e/ou planos de ação:** As recomendações e/ou 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 UAIG 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 os achados, 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.

- **Manifestação da Unidade Examinada (ou Respostas da Unidade Auditada):** Esta seção consiste nas manifestações da Unidade Auditada em relação aos achados de auditoria. Servem para refutar, explicar, apresentar argumentos, sobretudo quando os achados 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 dos achados.

É necessário que o prazo para o encaminhamento dessa resposta seja acordado entre a UAIG 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 UAIG poderá emitir o relatório sem esses comentários.⁶⁹

Nos trabalhos realizados sob sigilo 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, nestes casos, poderá não ser oferecida aos gestores a oportunidade de se manifestarem.

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

- **Título:** Deve ter tamanho suficiente para apresentar os aspectos principais, sem descer a detalhes e, portanto, se estender muito.
- **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.
- **Sumário Executivo (ou Resumo):** O 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;

⁶⁹ O'CONNOR, Thomas F.; MORGAN, Stephen L. CGAP Certified Government Auditing Professional: Exam Study Guide. Contributing Editor: Sam M. McCall. 4th ed. Altamonte Springs: IIA RF, 2012. p. 10.

- d) resultados da auditoria (conclusões alcançadas e recomendações emitidas);
- e) resumo dos achados mais significativos.

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.

- **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.
- **Resumo dos achados:** geralmente contém os achados mais significativos do relatório de auditoria. Pode incluir um painel que os enumere na forma de um quadro, indicando o número de achados ou recomendações por atividade auditada, de acordo com sua importância. Os principais achados podem ser resumidos de forma positiva (foco no aprimoramento) ou de forma negativa (foco em deficiências). A UAIG pode mostrar a tendência (positiva ou negativa) em comparação com auditorias anteriores da mesma atividade.

Nesse campo, a UAIG pode optar por realizar a classificação dos achados 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 acrescentar-se informações sobre os achados que geraram as recomendações ou os planos de ação.

- **Distribuição (na capa):** indicação dos nomes ou dos cargos de quem receberá o relatório.
- **Audidores:** indica os membros da equipe e os demais responsáveis pelo trabalho, quando a UAIG considerar apropriado.
- **Histórico:** por vezes, alguns objetos de auditoria ou mesmo alguns achados, 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 do achado, 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 um achado podem ser descritos no próprio achado.
- **Apêndices:** nesta seção, podem ser registradas informações adicionais, como definições das classificações do relatório e dos achados utilizados glossário, dados em nível analítico relacionados aos achados, entre outros.
- **Declaração de conformidade com as normas:** esta declaração somente pode ser feita se os resultados do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade a sustentarem.

6.6. ENCAMINHAMENTO DAS COMUNICAÇÕES AOS DESTINATÁRIOS

Cabe à UAIG 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 UAIG 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 UAIG deverá comunicar as informações corrigidas a todos os destinatários que tiveram acesso à versão anterior.

6.7. DIVULGAÇÃO DOS RESULTADOS

A UAIG deve estabelecer mecanismos que garantam a divulgação dos resultados dos trabalhos na internet, mais especificamente no sítio eletrônico da organização à qual a UAIG pertencer. Essa obrigatoriedade, contudo, não se aplica aos trabalhos realizados sob segredo

de justiça e àqueles realizados pelas auditorias internas 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 12.527⁷⁰, de 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 UAIG. Após a análise por parte da UAIG 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 UAIG deverá proceder a atualização da versão publicada anteriormente.

7. MONITORAMENTO

A responsabilidade pelo atendimento às recomendações emitidas pelas UAIG compete, em primeiro lugar, aos gestores das Unidades Auditadas. Ao responsável pela UAIG, cabe o estabelecimento, a manutenção e a supervisão (a qual poderá ser delegada) do processo de monitoramento⁷¹ da implementação das recomendações.

⁷⁰ A Lei nº 12.527, de 2011 (Lei de Acesso à Informação), dispõe que "informação sigilosa é aquela submetida temporariamente à restrição de acesso público em razão da sua imprescindibilidade para a segurança da sociedade e do Estado", e que informação pessoal "é aquela relacionada à pessoa natural identificada ou identificável". Esse normativo, no entanto, não exclui as demais hipóteses legais de sigilo, nem as hipóteses de segredo industrial decorrentes da exploração direta de atividade econômica pelo Estado ou por pessoa física ou entidade privada que tenha qualquer vínculo com o poder público.

⁷¹ O monitoramento aqui tratado, realizado pelas UAIG, difere daquele registrado nos capítulos I e IV da Portaria AGE nº 15, de 2023, cujo objetivo é verificar se a própria organização adota mecanismos para se certificar da presença e do funcionamento dos controles internos e se comunica as deficiências aos responsáveis pela sua correção. Também difere do monitoramento contínuo do desempenho da atividade de auditoria interna, previsto na seção III, do capítulo IV, da Portaria AGE nº 25, de 2024, o qual deve ser objeto do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) que cada UAIG deve instituir e manter.

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

À UAIG, 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 UAIG 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 UAIG.

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.

7.1. 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 UAIG;
- 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 UAIG, o qual deve contribuir para que as informações sobre o monitoramento se mantenham atualizadas e disponíveis.

Cada UAIG deve incluir o monitoramento da implementação de recomendações em seu planejamento de atividades e, conseqüentemente, no Plano de Auditoria Interna. 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 UAIG.

7.2. FORMAS E CRITÉRIOS DE MONITORAMENTO

Para avaliar a resposta da Unidade Auditada às recomendações emitidas, a UAIG 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 UAIG 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 UAIG 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.

7.2.1. MONITORAMENTO DE IMPLEMENTAÇÃO DE RECOMENDAÇÕES ORIUNDAS DE TRABALHOS DE CONSULTORIA

Para monitorar a implementação de recomendações decorrentes de atividades de consultoria, a UAIG 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.

7.2.2. 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 UAIG estabeleça essas situações possíveis, a fim de facilitar a interpretação do atendimento às recomendações e, por conseguinte, também o reporte à alta administração.

A UAIG 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.

7.3. 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 UAIG e também de aceitar formalmente o risco correspondente, caso decida não as implementar. Nesta situação, e caso a UAIG conclua que a Unidade Auditada aceitou um nível de risco que pode ser inaceitável para a organização, o responsável pela UAIG deve discutir o assunto com a alta administração. Se o responsável pela UAIG concluir que o assunto não foi resolvido, deve comunicar a questão ao conselho (ou outra instância com atribuição equivalente), se houver.

Antes da discussão com a alta administração, o responsável pela UAIG 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 UAIG deve fazer o encaminhamento às instâncias competentes para tomada de providências .

7.4. COMUNICAÇÃO DA SITUAÇÃO DA IMPLEMENTAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES

O responsável pela UAIG poderá acordar com a alta administração ou com o conselho, se houver, a forma, o escopo e a periodicidade⁷² para 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.

7.5. QUANTIFICAÇÃO E REGISTRO DOS BENEFÍCIOS

As UAIG devem adotar a 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 UAIG, 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 UAIG prestarem contas à sociedade dos resultados alcançados e, conseqüentemente, dos recursos empregados nas suas atividades.

⁷² A Portaria AGE nº 25, de 2025, estabelece que o responsável pela UAIG deve comunicar periodicamente o desempenho da atividade de auditoria interna governamental à alta administração e ao conselho, se houver, contemplando as recomendações não atendidas que representem riscos aos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da unidade auditada.

A sistemática adotada pelas UAIG deve observar critérios uniformes de classificação que favoreçam a compilação e a comparação desses registros, em conformidade com este Manual e com regulamentação a ser emitida pelo órgão central do Sistema de Controle Interno.

Para que os benefícios da atuação da UAIG sejam registrados, é preciso que o benefício seja efetivo⁷³. 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 UAIG e o impacto causado pelas recomendações/orientações e o período em que o benefício se deu.

7.5.1. IMPACTO POSITIVO OCORRIDO NA GESTÃO PÚBLICA

As UAIG podem identificar esse impacto quando ocorre, por exemplo, melhoria na execução de políticas públicas ou de macroprocessos organizacionais decorrentes 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.

7.5.2. NEXO CAUSAL ENTRE A ATUAÇÃO DA UAIG 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;

⁷³ A segurança de que a recomendação foi de fato implantada deve decorrer da atividade de monitoramento.

- 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 nexos causal entre tais benefícios e a atuação da UAIG devem ser armazenadas como papéis de trabalho.

7.5.3. 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 deverá ser compatível com a regulamentação a ser emitida pelo órgão central do Sistema de Controle Interno sobre o tema.

7.5.4. FORMA DE CÁLCULO DOS BENEFÍCIOS FINANCEIROS

Tendo em vista o princípio da economicidade, faz-se necessário que, para calcular os benefícios financeiros, sejam considerados os custos que incidiram sobre a implementação das recomendações pela Unidade Auditada, se estes forem claros e mensuráveis, da seguinte forma:

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

A UAIG deve obter, na Unidade Auditada, os valores da economia auferida e dos custos de implementação das recomendações. Se não forem obtidos dessa forma, a UAIG 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.

7.5.5. CLASSIFICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS

É recomendável que as UAIG estabeleçam 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 são a elevação de receita e a recuperação de valores pagos indevidamente. Exemplos de classes de benefícios não financeiros são a ação de aperfeiçoamento de prestação de serviços públicos e a ação de promoção de sustentabilidade ambiental.

Sugere-se, ainda, que a UAIG 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.

7.5.6. 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 UAIG.



REFERÊNCIAS

- ANDERSON, URTON L. et al. Internal Auditing Assurance & Advisory Services. 4. ed. USA. Internal Audit Foundation, 2017.
- BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília; CGU, 2017. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409>
- BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>
- BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Orientação Prática: relatório de auditoria. Brasília: CGU, 2019. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/44974>
- BRASIL. Tribunal de Contas de União. Secretaria-Geral de Controle Externo. Manual de Auditoria Operacional. Brasília: TCU, 2020. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Secretaria-Geral de Controle Externo. Referencial Básico de Gestão de Riscos. Brasília: TCU, 2018. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/referencial-basico-de-gestao-de-riscos.html>
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TI 01: Da Auditoria Interna. Brasília, 2003. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_986.pdf
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 200 (R1): Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria. Brasília, 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf)
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 500(R1): Evidência de auditoria. Brasília, 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA500\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA500(R1).pdf)
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 530: Amostragem em auditoria. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1222.pdf

- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017. Disponível em:
<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/livreto-ippf-vs-ippf-00000010-01102019105200.pdf>
- PARAÍBA. Controladoria Geral do Estado da Paraíba (CGE/PB). Gerência Executiva de Auditoria – GEA. Manual de Auditoria da Controladoria Geral do Estado. João Pessoa, 2023. Disponível em:
<https://cge.pb.gov.br/gea/downloads/arquivos/Auditoria/diversos/Manual%20de%20Auditoria%20CGE.pdf>
- RIO DE JANEIRO Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE/RJ). Auditoria Geral do Estado (AGE). Portaria AGE nº 25, de 25 de outubro de 2024. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <https://cge.rj.gov.br/wp-content/uploads/2025/02/Portaria-AGE-25.pdf>
- Brasil. Governo do Estado do Rio de Janeiro. Decreto nº 46.475, de 25 de outubro de 2018, dispõe sobre o acesso à informações previsto no inciso XXXIII, do caput do artigo 5º, no inciso II, do § 3º do artigo 37, e no § 2º, do artigo 216, todos da Constituição da República, e dá outras providências. Rio de Janeiro. Disponível em:
<https://portal.fazenda.rj.gov.br/efaz/wp-content/uploads/sites/27/2023/09/DECRETO-No-46.475-Lei-de-Acesso-a-Informacao-do-Estado.pdf>

AUDITORIA GERAL
DO ESTADO

GLOSSÁRIO

- **Accountability:** obrigação dos agentes e das organizações que gerenciam recursos públicos de assumir integralmente as responsabilidades por suas decisões e pela prestação de contas de sua atuação de forma voluntária, inclusive sobre as consequências de seus atos e omissões.
- **Adicionar valor (Agregar valor):** a atividade de auditoria interna agrega valor à organização (e às suas partes interessadas) quando proporciona avaliação objetiva e relevante e contribui para a eficácia e eficiência dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles.
- **Alta administração:** a alta administração representa o mais alto nível estratégico e decisório de um órgão ou entidade, seja ela parte da Administração Pública Estadual Direta ou Indireta. Na Administração Pública Estadual Direta, a alta administração é, em regra, composta pelos Secretários de Estado. Na Administração Indireta, são comuns as figuras dos Presidentes, Diretores-Presidentes e colegiados de Diretores. Todavia, para os efeitos deste Manual, deve ser considerado como alta administração todo e qualquer responsável por tomar decisões de nível estratégico, independentemente da natureza da Unidade e das nomenclaturas utilizadas. São, portanto, as instâncias responsáveis pela governança, pelo gerenciamento de riscos e pelos controles internos da gestão, a quem a UAIG 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 UAIG. 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 interno governamental:** servidor ou empregado público, civil ou militar, que exerce atividades de auditoria interna governamental, em uma Unidade de Auditoria Interna Governamental.

- **Benchmarking:** técnica voltada para a identificação e implementação de boas práticas de gestão. Seu propósito é determinar, mediante comparações de desempenho e de boas práticas, se é possível aperfeiçoar o trabalho desenvolvido em uma organização. O benchmarking pode ajudar na identificação de oportunidades de melhorar a eficiência e proporcionar economia.
- **Benefício Efetivo:** impacto positivo na gestão pública, comprovado, decorrente da implementação de orientações e recomendações provenientes das atividades de auditoria interna executadas pela UAIG; 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 contém características semelhantes.
- **Causa-raiz:** causa ou causas primárias 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.
- **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 UAIG, 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 corretivo:** são os controles que corrigem os efeitos negativos de eventos indesejados.
- **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 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.
- **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.
- **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: a minimização do custo total ou dos meios necessários para obter a mesma quantidade e qualidade de produto ou a 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 Federal, 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, porcentagem 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 UAIG. 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 que esteja sob a responsabilidade de uma Unidade Auditada, sobre a qual pode ser realizadas atividades de avaliação ou consultoria pela UAIG.
- **Parte interessada:** pessoa ou organização que pode afetar, ser afetada, ou perceber-se afetada por uma decisão ou atividade.
- **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.
- **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.
- **Responsável pela Unidade de Auditoria Interna Governamental (Responsável pela UAIG):** mais alto nível de gestão da UAIG, responsável pela conformidade da atuação da UAIG 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.
- **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 de 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 ao qual uma organização está exposta sem considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto.
- **Risco residual:** risco ao qual uma organização está exposta após a implementação de ações gerenciais para o tratamento do risco.
- **Segregação de funções:** consiste na separação de funções de tal forma que estejam segregadas entre pessoas diferentes, a fim de reduzir o risco de erros ou de ações inadequadas ou fraudulentas. Geralmente implica dividir as responsabilidades de registro, autorização e aprovação de transações, bem como de manuseio dos ativos relacionados.
- **Serviços de avaliação:** atividade de auditoria interna governamental que consiste no exame objetivo da evidência, com o propósito de fornecer ao órgão ou entidade da Administração Pública Estadual uma avaliação tecnicamente autônoma e objetiva sobre o escopo da auditoria.
- **Serviços de consultoria:** atividade de auditoria interna governamental que consiste em assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados, prestados em decorrência de solicitação específica do órgão ou entidade da Administração Pública Federal, cuja natureza e escopo são acordados previamente e que se destinam a adicionar valor e a aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e a implementação de controles internos na organização, sem que o auditor interno governamental assuma qualquer responsabilidade que seja da administração da Unidade Auditada.
- **Supervisão técnica:** exercida mediante a edição de normas e orientações técnicas e a avaliação da atuação das UAIG, com o objetivo de harmonizar a atividade de auditoria interna governamental, promover a qualidade dos trabalhos e integrar o SICIERJ. Compete à Auditoria Geral do Estado estabelecer diretrizes quanto à realização de ações integradas pelas UAIG, de forma a promover atuação harmônica no contexto das competências concorrentes e o fortalecimento recíproco das UAIG.
- **Unidade Auditada:** órgão ou entidade da Administração Pública Estadual para o qual uma determinada UAIG tem a responsabilidade de contribuir com a gestão, por meio de atividades de avaliação e de consultoria. Para os fins deste Manual, o termo Unidade Auditada, no contexto dos trabalhos de avaliação e consultoria, também pode ser compreendido como

macroprocesso, processo, unidade gestora ou objeto sobre o qual incida um trabalho de auditoria.

- **Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG):** setor independente ou integrante das unidades de controle interno de cada órgão ou entidade, desde que sua atuação seja realizada de forma segregada de atividades consideradas de gestão em etapa anterior do mesmo processo auditado.
- **Universo de auditoria:** conjunto de objetos de auditoria passíveis de ser priorizados pela UAIG para a elaboração do Plano de Auditoria Interna.



APÊNDICE A – Matriz de Riscos e Controles

MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES														
Objetivo-chave	Risco-chave	Impacto	Probabilidade	Risco Inerente (RI)		Avaliação preliminar dos Controles e do Risco de Controle (RC)				Risco Residual (RR)		Tipo de Teste	Conclusão do auditor	Questão de Auditoria
Objetivo 1	Risco 1	2	1	2	Baixo	Inexistente	Controle não existe, não funciona ou não está implementado.		1	2	Baixo	Realizar testes apenas se o auditor julgar necessário.		
Objetivo 2	Risco 2	2	5	10	Médio	Satisfatório	Controle institucionalizado e embora passível de aperfeiçoamento, é sustentado por ferramentas adequadas e mitiga o risco razoavelmente.		0,4	4	Baixo	+ Testes de controle		

AUDITORIA GERAL
DO ESTADO

Impacto	Avaliar o impacto do risco com base nos critérios de Impacto.
Probabilidade	Avaliar a probabilidade do risco com base nos critérios de probabilidade.
Risco Inerente (RI)	Risco a que uma organização está exposta sem considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto. Avaliação de RI com base nos níveis de riscos.
Avaliação preliminar dos Controles e do Risco de Controle (RC)	Avaliação dos controles desenhados para o respectivo risco. Descrição da avaliação do 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 Residual (RR)	Risco que permanece após a resposta da administração. É resultado da multiplicação RI x RC. Avaliação do Risco Residual com base na escala de Avaliação dos Níveis de Risco.
Tipo de Teste	Tipos de testes de auditoria que serão necessários, com base na avaliação dos controles.
Conclusão do auditor	Conclusão do auditor sobre os riscos a serem priorizados e os tipos de testes a serem aplicados.
Questão de Auditoria	Elemento que define o objetivo da auditoria e constitui a base da estrutura das análises que permitirão chegar à conclusão sobre os controles: se estão adequadamente concebidos na proporção requerida pelos riscos; se estão sendo aplicados e se funcionam de maneira contínua e coerente, conforme as respostas a riscos definidas pela administração.

APÊNDICE B – Matriz de Planejamento

Unidade auditada: Objeto de auditoria: Objetivo: Equipe de auditoria: Supervisor:

Matriz de Planejamento										
Problema (facultativo) ou Risco	Questão	Subquestão	Procedimento /Teste	Critério	Informações Requeridas	Fonte de Informação	Possíveis Limitações	Possíveis Achados	Responsável pela Execução	Período

AUDITORIA GERAL DO ESTADO

APÊNDICE C – Exemplo de documento de apresentação de equipe e início dos trabalhos

Exmo. Senhor

Nome Completo

Secretário

Nome do órgão/entidade

Endereço do órgão/entidade

Bairro – Cidade/UF – CEP XXXXX-XXX

Assunto: Comunicação de início de atividade de auditoria referente _____.

Senhor Secretário(a),

Cumprimentando-o(a) cordialmente, informamos que esta Controladoria Geral do Estado (CGE), 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 _____.

A equipe de auditoria responsável pelo cumprimento dessa atividade é formada pelos seguintes servidores: _____, Id. Funcional nº _____; _____, Id. Funcional nº _____, sob a coordenação do servidor _____, Id. Funcional nº _____ e supervisão do servidor _____, Id. Funcional nº _____.

A auditoria será conduzida em conformidade com o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro (Portaria AGE n.º 25/2024). Subsidiariamente poderão ser utilizadas no trabalho normas nacionais e internacionais de prática de auditoria interna governamental.

O trabalho compreende, no primeiro momento, a fase de planejamento individual da atividade, almejando o conhecimento do processo _____, 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 à Alta Gestão do(a) _____, de forma resumida, o programa de trabalho da auditoria para validação dos critérios de auditoria estabelecidos pela equipe, constando também nesse programa o cronograma das demais fases do trabalho.

O planejamento de auditoria será realizado no período de _____. 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 de Auditoria.

Cumprir registrar que a equipe de auditoria detém prerrogativa legal de ter acesso a processos, documentos, livros, registros ou informações, inclusive acesso à base de dados de

informática, necessários às atividades de auditoria, incluindo aqueles protegidos por sigilo, conforme disposto no art. 33, da Lei Estadual n.º 7989, de 14 de junho de 2018. Assim, o trabalho será conduzido com a premissa de que a gestão superior do(a) _____ reconhece e entende que é responsável:

a) pela elaboração e adequada apresentação dos documentos solicitados pela equipe de Auditoria;

b) 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; e

(ii) acesso irrestrito às pessoas da organização que os auditores entenderem como necessárias para obter evidência de auditoria.

Considerando a natureza da atividade de auditoria interna, registro que a interlocução com a _____ 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. Nesse sentido, solicitamos a designação de um interlocutor entre a equipe de auditoria e a _____, preferencialmente, a Unidade de Controle Interno dessa unidade.

(Parágrafo Opcional) Para isso, a equipe de auditoria solicita agendamento da Reunião de Comunicação de início de Atividade de Auditoria a ser realizada, preferencialmente, entre os dias _____ e _____, às __ horas, na sede do(a) _____, na qual será apresentado o objetivo geral do trabalho a ser executado. Ressalta-se a importância da presença dos representantes da Alta Administração da instituição, **bem como dos gestores do macroprocesso do objeto auditado** e, caso conveniente, dos representantes da Unidade de Controle Interno – UCI.

(Parágrafo Opcional) Em complemento, com o intuito de subsidiar os trabalhos de auditoria, solicita-se para que no prazo de até __ dias sejam atendidas as Solicitações de Auditoria contidas no ANEXO I (SEI _____), e da Planilha modelo (SEI _____), as quais podem ser encaminhadas por etapas a esta CGE, conforme disponibilidade das informações.

Por fim, reiteramos nossa disposição para apoiá-los em casos de dúvidas ou esclarecimentos adicionais que se façam necessários por meio do contato do servidor _____, pelo e-mail: _____@cge.rj.gov.br.

Aproveito a oportunidade para reforçar elevada estima e distinta consideração.

Atenciosamente,

NOME:

CARGO/FUNÇÃO:

ID:

APÊNDICE D – Exemplo de Solicitação de Auditoria

Exmo. Senhor
Nome Completo
Secretário
Nome do órgão/entidade
Endereço do órgão/entidade
Bairro – Cidade/UF – CEP XXXXX-XXX

Senhor(a) [Cargo do dirigente máximo da Unidade Auditada],

Em decorrência dos trabalhos de auditoria em curso nessa Unidade, e considerando o disposto no art. 33, da Lei Estadual n.º 7989, de 14 de junho de 2018, solicitamos a apresentação das seguintes informações:

1. Apresentar as seguintes informações da unidade:
 - a) Estrutura organizacional
 - b) Regimento interno
 - c) Demonstrativo de execução orçamentária do exercício XXXX
2. Descrever quais os procedimentos de controle utilizados no processo [detalhar processo]
3. Disponibilizar documentação original dos seguintes processos:
 - a) Processo n.º XXXX/AAAA
 - b) Processo n.º YYYY/AAAA

Em caso de indisponibilidade de alguma das informações solicitadas, orientamos que as devidas justificativas sejam encaminhadas à equipe de auditoria dentro do prazo estabelecido para o atendimento à presente Solicitação de Auditoria.

A equipe de auditoria permanece disponível para prestar quaisquer esclarecimentos necessários em relação aos itens solicitados.

Atenciosamente,

NOME:

CARGO/FUNÇÃO:

ID:

APÊNDICE E – Exemplo de Nota de Auditoria

Exmo. Senhor
Nome Completo
Secretário
Nome do órgão/entidade
Endereço do órgão/entidade
Bairro – Cidade/UF – CEP XXXXX-XXX

Senhor(a) [Cargo do dirigente máximo da Unidade Auditada],

Em decorrência dos trabalhos de auditoria em curso nesta Unidade, foram identificadas as seguintes situações que, em virtude de falha formal [ou sua materialidade/gravidade/relevância], requerem medidas de saneamento imediatas, conforme disposto a seguir:

1. Achado (descrição sumária):

- Fato:

- Recomendação:

2. Achado (descrição sumária):

- Fato:

- Recomendação:

A equipe de auditoria permanece à disposição para prestar quaisquer esclarecimentos que se façam necessários.

Atenciosamente,

NOME:

CARGO/FUNÇÃO:

ID:

APÊNDICE F – Exemplo de Matriz de Achados

Objeto examinado:

Objetivo:

Equipe de auditoria:

Supervisor:

Nº da Ordem de Serviço:

Matriz de Achados											
Questões de Auditoria	Subquestões de Auditoria	Descrição sumária	Critério (O que deveria ser)	Condição ou situação encontrada (O que é)	Evidências	Informação extraída das evidências	Causas	Efeitos	Boas Práticas	Recomendações	Benefícios esperados

AUDITORIA GERAL
DO ESTADO

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.

Subquestões de Auditoria: são desdobramentos de cada questão de auditoria que permitem, no conjunto, respondê-la. Devem, ao mesmo tempo, excluir-se mutuamente e completar-se coletivamente.

Descrição sumária: deve apresentar a situação encontrada de forma resumida, de modo a antecipar a leitura do fato.

Critério (O que deveria ser): é o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado.

Condição ou situação encontrada (O que é): situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria. Pode ser evidenciada de diversas formas, dependendo das técnicas de auditoria empregadas.

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

Informação extraída das evidências: breve descrição do fato material sustentado pela evidência informada. Deve demonstrar a adequação (qualidade) e suficiência (quantidade) da evidência para sustentar o achado.

Causas: é a razão para a existência de diferença entre critério e condição, ou seja, entre a situação esperada e a encontrada.

Efeitos: 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.

Boas Práticas: Ações identificadas em outros trabalhos de auditoria que comprovadamente levam a bom desempenho. Essas ações poderão subsidiar a proposta de recomendações. Podem ser identificadas com base em conhecimento de outra(s) unidade(s) ou outro(s) setor (es) dentro da mesma unidade. É preciso ressaltar que cumprimento de lei não é boa prática, constitui obrigação.

Recomendações: As recomendações consistem em ações que a UAIG solicita às Unidades Auditadas que adotem com a finalidade de corrigir falhas e aperfeiçoar processos. É preciso atentar para que a quantidade de recomendações não seja excessiva e que estejam focadas nos principais aspectos da condição identificada.

Benefícios esperados: melhorias que se esperam alcançar com a implementação das recomendações e determinações. Os benefícios podem ser quantitativos e/ou qualitativos. Sempre que possível, devem ser quantificados.



AUDITORIA GERAL
DO ESTADO