



DEFENSORIA PÚBLICA
DO ESTADO DE MATO GROSSO

MANUAL DE AUDITORIA INTERNA

Unidade de Controle Interno



DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE MATO GROSSO

Defensor Público-Geral

Clodoaldo Aparecido Gonçalves de Queiroz

Primeiro Subdefensor Público-Geral

Rogério Borges Freitas

Segunda Subdefensora Pública-Geral

Gisele Chimatti Berna

Secretária Executiva de Administração

Maria Luziane Ribeiro de Castro

ELABORAÇÃO

José Osvaldo Glock

EQUIPE TÉCNICA

UNIDADE DE CONTROLE INTERNO

Émory Lane Franco Marcena Silva (Coordenadora)

Francisca Lia Girão Santos (Analista Economista)

Laísa Gonçalves Aquino Ferraz (Analista Advogada)

Thaderson Dorge Silva Duarte (Técnico Administrativo)

Sumário

1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES	6
1.1 Finalidade do Manual.....	6
2. OBJETIVOS E DIRETRIZES DA AUDITORIA INTERNA.....	6
2.1. Objetivos da atividade de auditoria interna	6
2.2. Diretrizes e responsabilidades da UCI quanto às atividades de auditoria interna	8
3. NORMAS PARA O EXERCÍCIO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA	9
3.1. Normas Relativas à Conduta – Código de Ética Profissional.....	10
3.2. Normas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna	12
3.2.1. Normas Relativas à Independência do Auditor Interno (como atributo)	12
3.2.2. Normas de desempenho	12
3.3. Normas de Auditoria Contábil.....	12
3.4. Normas da INTOSAI	13
4. PRERROGATIVAS PARA O EXERCÍCIO DA AUDITORIA INTERNA.....	13
5. TIPOS DE AUDITORIA.....	14
5.1. Quanto à finalidade.....	14
5.1.1. Auditoria de Conformidade.....	14
5.1.2. Auditoria Operacional	15
5.1.3. Auditoria de Gestão	15
5.1.4. Auditoria Contábil	16
5.1.5. Auditoria em Tecnologia da Informação.....	16
5.2. Quanto à previsibilidade	16
5.2.1. Auditorias passíveis de previsão	16
5.2.2. Auditorias não programáveis (Auditorias Especiais).....	17
6. EQUIPE DE AUDITORIA	17
6.1. Definição da equipe.....	17
6.1.1. Perfil profissional.....	18
6.1.2. Quantitativo	18
6.2. Indicação da equipe	19
6.3. Coordenação da equipe	19
7. DOCUMENTOS DE AUDITORIA OU PAPÉIS DE TRABALHO	20
7.1. Finalidade	20
7.2. Conteúdo.....	21
7.3. Principais documentos de auditoria.....	22
7.4. Tipos de documentos de auditoria	22

7.5. Atributos.....	25
7.6. Cuidados na preparação.....	25
7.7. Codificação e arquivamento	27
8. ELABORAÇÃO DO PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA - PAAI	27
9. METODOLOGIA PARA A EXECUÇÃO DA AUDITORIA	33
9.1. Planejamento da execução do trabalho ou pré-auditoria	38
9.1.1. Finalidade do planejamento.....	38
9.1.2. Aspectos a Considerar	39
9.1.3. Elaboração do Plano de Auditoria.....	41
9.2. Registro de Notas e Comentários.....	43
9.3. Levantamento das rotinas e avaliação dos controles internos.....	44
9.3.1. Identificação de riscos para fins de auditoria	46
9.4. Elaboração da Matriz de Planejamento	49
9.5. Elaboração dos Programas de Auditoria	50
9.5.1. Definição dos critérios de auditoria	53
9.5.2. Informações requeridas e fontes	56
9.6. Aplicação dos programas de auditoria.....	57
9.6.1. Orientações Gerais	57
9.6.2. Requisição de documentos e informações	62
9.6.3. Técnicas de auditoria	63
9.6.4. Obtenção de evidências	66
9.6.5. Identificação das causas	68
9.6.6. Efeitos.....	69
9.6.7. Recomendações	70
9.6.8. Benefícios esperados.....	70
9.7. Achados de auditoria	70
9.7.1. Conceito	70
9.7.2. Requisitos básicos dos achados de auditoria.....	71
9.7.3. Elementos dos achados de auditoria	71
9.7.4. Fatores a observar na verificação dos achados	71
9.7.5. Matriz de Achados.....	72
10. RELATÓRIO DE AUDITORIA.....	72
10.1. Orientações gerais.....	72
10.2. Orientações para a redação	74
10.3. Estrutura e conteúdo do relatório	76
10.3.1. Sumário	76

10.3.2. Introdução	76
10.3.3. Constatções	76
10.3.4. Recomendações e orientações sobre medidas a serem adotadas	77
10.3.5. Conclusão	78
10.3.6. Considerações finais	78
10.4. Discussão interna do relatório	78
10.5. Discussão com a(s) unidade(s) auditada(s)	79
10.6. Acompanhamento das Providências Adotadas.....	79
11. EMISSÃO DE PARECER DO CONTROLE INTERNO SOBRE AS CONTAS DO GOVERNO	80
12. SUPERVISÃO E CONTROLE DOS TRABALHOS DE AUDITORIA INTERNA	81
12.1. Revisão dos documentos de auditoria (papéis de trabalho)	83
12.2. Revisão do Relatório de Auditoria.....	86
GLOSSÁRIO	88
REFERÊNCIAS.....	96

1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

1.1 Finalidade do Manual

O presente Manual tem por finalidade definir as políticas e alcance da atividade de auditoria interna no âmbito da Defensoria Pública do Estado de Mato Grosso - DPEMT, especificar as responsabilidades dos servidores que atuam como auditores internos e orientar a execução dos trabalhos. Assim, é um instrumento de uso exclusivo da Unidade de Controle Interno – UCI.

Foi elaborado para cumprimento às disposições do art. 14, III do Regimento Interno da DPEMT e art. 25, § 2º da Portaria N. 0718/2019-DPG, que estabelece as normas gerais sobre o Sistema de Controle Interno - SCI da DPEMT.

Em decorrência das pesquisas efetuadas para sua elaboração, por vezes são inseridas citações contidas em documentos de outras instituições, mencionadas na parte de referências, sem, no entanto, explicitar em cada uma a respectiva fonte, já que se trata de um documento exclusivamente de orientação técnica, sem fins acadêmicos.

2. OBJETIVOS E DIRETRIZES DA AUDITORIA INTERNA

2.1. Objetivos da atividade de auditoria interna

No contexto do Sistema de Controle Interno, conforme forma de funcionamento recomendada pelo Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso e disciplinada, no âmbito da DPEMT, pela Portaria nº. 0718/2019-DPG, a atividade de auditoria interna é entendida como um procedimento de avaliação independente do funcionamento do SCI, com o fim de medir e avaliar a sua eficiência e efetividade. É um elemento de controle que mede e avalia os demais controles.

De acordo com o Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil:

Auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e

disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Inclui a análise e verificação, em todos os sistemas administrativos, assim como, em unidades ou atividades específicas, dos documentos inerentes aos atos de gestão e dos registros contábeis, orçamentários, financeiros, operacionais e patrimoniais, baseada nos princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

O objetivo básico da atividade de auditoria interna é, portanto, assessorar a Administração Superior e demais gestores no sentido de lograr uma gestão mais eficiente dos recursos materiais e humanos que lhes são confiados, visando atingir os objetivos da Instituição, assim como mediante manifestações sobre o comportamento do Sistema de Controle Interno no cumprimento à legislação e demais normas.

A atividade de auditoria interna fecha o ciclo do controle, caracterizando-se como uma função inerente à Terceira Linha de Defesa, motivo pelo qual deve ser planejada, estruturada e exercida de forma compatível com o Sistema de Controle Interno que foi implementado, devendo isso ser espelhado no Plano Anual de Auditoria Interna - PAAI. Com este enfoque mais voltado à prevenção, a fiscalização exercida através desta atividade tem por finalidade maior a avaliação da eficiência e eficácia dos procedimentos de controle inseridos nos diversos sistemas administrativos, praticados pelo seu órgão central e pelas respectivas unidades executoras para mitigar riscos.

Seu principal produto está na apresentação de relatórios com recomendações para que as rotinas sejam revisadas, de forma a reduzir o risco da repetição das inconformidades ou ilegalidades eventualmente apuradas nos trabalhos de auditoria, aprimorando, assim, os procedimentos de controle. Esta avaliação independente da adequação e eficácia do Sistema de Controle Interno se traduz num serviço de apoio à gestão, como um elemento de controle que efetivamente mede e avalia os demais controles.

O apoio manifesta-se através de informações sobre o comportamento do Sistema de Controle Interno no cumprimento à legislação e demais normas, bem como, em relação aos planos, metas e programas estabelecidos. Assim, o produto desse trabalho deve ser traduzido em relatórios contendo recomendações para o aprimoramento dos controles e, quando for o caso, orientações à Administração quanto às medidas a serem adotadas, diante da constatação de irregularidades ou ilegalidades. Por este motivo, é premissa básica que os serviços sejam desenvolvidos através de padrões e metodologia que assegurem que as constatações sejam calçadas em evidências.

2.2. Diretrizes e responsabilidades da UCI quanto às atividades de auditoria interna

Para o exercício da atividade de auditoria interna, a UCI adota as seguintes diretrizes:

- atividade baseada em planejamento com abordagem em avaliação de riscos (programação anual e em cada trabalho);
- deve atingir a todas as unidades da estrutura organizacional da DPEMT;
- foco principal na ação preventiva (menos fiscalizadora), medindo e avaliando a eficiência e eficácia dos procedimentos de controle nas unidades executoras do SCI;
- atividade que deve ser vista como um elemento de controle que mede e avalia os demais controles, apresentando recomendações voltadas ao aprimoramento dos controles internos;
- observância às Normas Internacionais para o Exercício da Auditoria Interna – IIA Brasil - e respectivo Código de Ética;
- equipe de trabalho qualificada e treinada;
- observância da metodologia de trabalho estabelecida neste manual;
- interpretação imparcial das normas legais e regulamentares;
- discussão prévia dos relatórios de auditoria com as áreas auditadas;
- emissão de relatórios fiéis às constatações detectadas nos trabalhos de campo.

São responsabilidades da UCI quanto às atividades de auditoria interna:

- elaborar o Plano Anual de Auditoria Interna (PAAI) com estrita observância às orientações constantes deste manual;
- supervisionar a execução dos trabalhos de forma a garantir que os serviços sejam desenvolvidos através de padrões e metodologia que assegurem que as constatações estejam alicerçadas em evidências;
- assegurar aos servidores que passem a atuar como auditores internos as condições para capacitação, assim como, os recursos, metodologia e técnicas de trabalho que lhe permitam identificar as áreas cujos controles não sejam adequados ou observados;
- encaminhar, nos termos deste manual e da Instrução Normativa do SCI que trata da matéria, os relatórios de auditoria contendo recomendações para o aprimoramento dos controles internos e, quando for o caso, as orientações à Administração Superior quanto às medidas a serem adotadas, nos casos de constatação de inobservância às normas e à legislação vigente, ou ainda, diante da constatação de irregularidades que constituam, ou não, prejuízo ao erário;

- acompanhar a adoção das recomendações apontadas nos relatórios de auditoria e subsidiar o Defensor Público-Geral para que possa cobrar providências quando não houver o correspondente pronunciamento das unidades no prazo estipulado, assim como, quanto às medidas a serem adotadas em casos específicos;
- disponibilizar os relatórios de auditoria e demais informações ao Tribunal de Contas do Estado, quando solicitados.

Também é da responsabilidade da UCI assegurar que os servidores designados para a atividade de auditoria interna busquem os conhecimentos necessários para esta finalidade levando-se em consideração que, além das disposições legais e regulamentares emanadas da própria instituição a respeito dessa atividade, não existe legislação de âmbito federal específica sobre o assunto. Como função integrante do Sistema de Controle Interno - SCI que, juntamente com os controles preventivos, exerce um papel fundamental no processo de fiscalização da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial da instituição, pode-se dizer que toda a legislação que exige e norteia o SCI, atinge também as atividades de auditoria interna.

3. NORMAS PARA O EXERCÍCIO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA

Os trabalhos de auditoria interna, diante de sua relevância, responsabilidade, efeitos decorrentes e outros fatores, devem ser desenvolvidos dentro de padrões éticos e técnicos, que lhes permitam credibilidade. Daí porque a execução das auditorias deve ser pautada em normas próprias, expedidas por organizações que disciplinam estas atividades, e por normas internas.

Devem ser desenvolvidos de maneira planejada e com a fiel observância dos deveres e competências estabelecidos na legislação da DPEMT para o cargo de Auditor Interno ou equivalente; tomando como base as orientações constantes deste Manual e respeitando os *princípios fundamentais* da atividade, as *Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna* e o Código de Ética para a condução da auditoria interna. Esta matéria é disponibilizada pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA-Brasil.

Em se tratando de organização pública, as Normas de Auditoria Governamental – NAG, expedidas conjuntamente pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – Atricon e o Instituto Rui Barbosa, aplicadas ao controle externo, também podem servir para suporte técnico e metodológico para a auditoria interna, embora o foco de atuação da auditoria exercida no contexto do Sistema de Controle Interno seja bastante distinto daquele adotado pelo controle externo.

Raciocínio idêntico se aplica em relação às Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superiores (ISSAI 200, 1.14, 1.26 e 1.27), que prescrevem que as Entidades de Fiscalização Superiores – EFS - devem estabelecer sistemas e métodos para assegurar a qualidade dos trabalhos, garantir melhorias e evitar que as deficiências se repitam.

Tais normas se utilizam largamente da expressão “fiscalização” e, até de certa forma, confundem a atividade de auditoria com a de fiscalização, já que, para o controle externo, a auditoria é uma das formas de fiscalização. A atividade de fiscalização, propriamente dita é, efetivamente, atribuição dos tribunais de contas e demais órgãos de fiscalização externa.

No caso da auditoria interna, embora não deixe de ser uma forma de fiscalização, as orientações do IIA-Brasil são no sentido de evitar esta expressão, até mesmo para não conflitar com o conceito e o objetivo básico da auditoria, que estão especificados em suas normas.

3.1. Normas Relativas à Conduta – Código de Ética Profissional.

Quando do exercício de atividades de auditoria interna, os ocupantes de cargos ou funções na UCI devem observar as seguintes condutas:

- agir com comportamento ético e atuar com independência, imparcialidade, objetividade e soberania na aplicação de técnicas de auditoria;
- demonstrar cautela e zelo profissional no desempenho de suas incumbências.
- buscar o conhecimento específico de sua especialidade e as instruções necessárias à realização de suas tarefas, aprimorando sua capacidade técnica através de educação contínua;
- ter habilidade no trato com as pessoas e comunicar-se de maneira eficaz.

Fazem parte da ética no exercício da profissão as seguintes condutas do auditor:

1. Falar o menos possível durante o trabalho.
2. Escutar e procurar entender, com muita perspicácia, o que está sendo dito.
3. Não fazer comentários depreciativos a respeito de nenhuma pessoa da unidade auditada, muito menos de sua própria equipe.
4. Examinar os fatos buscando entender o que está além do que está escrito ou registrado.
5. Só emitir seus pareceres com base em fatos comprovados, nada declarando por ter ouvido dizer ou por suposições infundadas.

6. Nunca se esquecer de que em cada documento examinado pode conter fraudes, erros e ilegalidades.
7. Nunca levar em conta documentos técnicos (em meios físicos e eletrônicos) sem assinatura do responsável pela sua elaboração, salvo como fonte de informação a ser pesquisada.
8. Ser sempre cortês, educado, paciente, compreensivo, discreto, leal, sincero, honesto e organizado. Não levantar a voz em nenhuma circunstância. Sua arma é o relatório técnico ou o papel de trabalho.
9. Considerar que toda informação que lhe chega, por qualquer meio, pode ser útil no seu trabalho, devendo ser objeto de exame, apuração e análise sob todos os aspectos (legais, contábeis, matemáticos, éticos, econômicos, etc.).
10. Evitar ao máximo demonstrar desconhecimento total do assunto ao abordar o cliente ou pessoa auditada: para isso nunca fazer perguntas ou pedidos não planejados e agendados. Aguardar a hora mais oportuna para estas abordagens. Não importunar a todo instante o auditado.

Outro aspecto relevante quanto à ética profissional está relacionado ao que dispõe o § 1º, do artigo 74, da Constituição Federal, através do qual *“Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária”*. Esta exigência consta também da Constituição Estadual, quando tal comunicação deve ser efetuada ao Tribunal de Contas do Estado, observando-se, primeiramente, os trâmites internos.

De acordo com as normas do IIA-Brasil, os auditores internos têm a responsabilidade de observar as normas de conduta definidas no seu código de ética, que estabelece princípios e regras de conduta relativa a:

Integridade (relacionada à confiança)

Objetividade (ausência de influências em suas avaliações)

Confidencialidade (não divulgação de informações sem autorização apropriada)

Competência (conhecimentos – habilidade – experiência)

3.2. Normas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna

As normas internacionais para a auditoria interna, divulgadas pelo IIA Brasil, são divididas em Normas de Atributos e Normas de Desempenho.

3.2.1. Normas Relativas à Independência do Auditor Interno (como atributo)

Os auditores internos devem ser independentes em relação às atividades que examinam. São independentes quando podem exercer suas funções livre e objetivamente.

A independência do auditor pressupõe:

- a) posicionamento adequado na organização;
- b) autonomia gerencial e respaldo da Alta Administração;
- c) livre acesso a informações, documentos e dependências da organização;
- d) liberdade para programar e executar os trabalhos;
- e) liberdade para relatar os resultados dos trabalhos sem interferências;
- f) julgamento imparcial e sem tendenciosidade (independência mental em relação ao auditado).

3.2.2. Normas de desempenho

Para desempenhar suas funções, os auditores devem possuir formação, conhecimentos, recursos, metodologia e técnicas de trabalho que lhe permitam identificar as áreas cujos controles não sejam adequados ou observados.

Assim, devem possuir o seguinte perfil técnico:

- a) ter disposição para assumir a responsabilidade;
- b) possuir conhecimento técnico especializado;
- c) ter experiência na Administração Pública.

3.3. Normas de Auditoria Contábil

Conforme definido na Instrução Normativa do SCI que dispõe sobre a atividade de auditoria interna, esta pode ser desenvolvida através de diversos enfoques.

Nas auditorias sob o enfoque contábil devem ser observadas as NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE, expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, as quais são identificadas da seguinte forma:

NBC TI 01 – Da Auditoria Interna

12.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

12.1.1 – Conceituação e Objetivos da Auditoria Interna

12.1.1.1 – Esta norma trata da atividade e dos procedimentos de Auditoria Interna

Contábil, doravante denominada Auditoria Interna.

O CFC também possui a NBC PI 01 - Normas Profissionais do Auditor Interno.

3.4. Normas da INTOSAI

Outra fonte de consulta importante está nos documentos Normas e Código de Ética para os Auditores do Setor Público e Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional, ambos da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

4. PRERROGATIVAS PARA O EXERCÍCIO DA AUDITORIA INTERNA

Dentre as prerrogativas necessárias para a realização de atividades de auditoria interna destacam-se:

- a) garantia de acesso aos dados necessários para a realização do trabalho de auditoria, em quaisquer de suas modalidades, nas unidades administrativas, bem assim em qualquer unidade e locais onde sejam administrados interesses da DPEMT.
- b) possibilidade de requisição, verbal ou por escrito, de documentos e de informações, bem como a fixação de prazo para o seu atendimento.

Para que a UCI possa realizar os trabalhos de auditoria satisfatoriamente e obter desempenho adequado, mantendo a independência, deve ainda:

- a) ter acesso livre, direto e irrestrito ao corpo diretivo e gerencial da unidade auditada;
- b) atuar com a necessária liberdade junto às gerências e chefias intermediárias de qualquer unidade auditada;

- c) ter livre acesso ao resultado dos trabalhos de todos os conselhos, comitês, comissões e grupos de trabalho operacionais e estratégicos vinculados à Instituição, inclusive de caráter sigiloso;
- d) ter autonomia para a definição do objetivo, escopo e metodologia da auditoria, bem como para a elaboração do programa de auditoria;
- e) executar seu trabalho livre de interferências que possam limitar o objetivo, escopo e a exatidão dos exames ou impedir sua realização;
- f) aplicar todos os procedimentos de auditoria recomendados especificamente para cada tipo de auditoria e não se desviar deles, nem comprometer a qualidade, a extensão e os objetivos dos exames; quer por pressões de tempo e programação, quer por influências internas e/ou externas.

5. TIPOS DE AUDITORIA

No exercício de suas funções, a UCI adota os seguintes tipos de auditoria:

5.1. Quanto à finalidade

5.1.1. Auditoria de Conformidade

Segundo o Glossário de Termos do Controle Externo do TCU, é a auditoria que tem por objetivo o exame da legalidade e legitimidade dos atos de gestão em relação a padrões normativos expressos em normas técnicas ou jurídicas e regulamentos aplicáveis, bem como em relação a disposições de cláusulas de contratos, convênios, acordos, ajustes e instrumentos congêneres.

Pode, também, ser entendida como Auditoria de Regularidade, quando verifica a legalidade dos atos de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, praticados pelos órgãos e entidades da Administração e também das aplicações de recursos públicos por entidades de direito privado.

Do Manual de Auditoria de Conformidade do TCEES, aprovado pela Resolução TC Nº 287, de 05 de maio de 2015, extraímos:

Nos termos do RITCEES, artigo 189, inciso I c/c caput, a auditoria de regularidade é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para “examinar a legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário, patrimonial, operacional e ambiental”.

Em conceito adotado pelas NAG, abrange o exame e avaliação dos registros; das demonstrações contábeis; das contas governamentais; das operações e dos sistemas financeiros; do cumprimento das disposições legais e regulamentares; dos sistemas de controle interno; da probidade e da correção das decisões administrativas adotadas pelo ente auditado, com o objetivo de expressar uma opinião (NAG 1102.1.1).

5.1.2. Auditoria Operacional

No âmbito do Sistema de Controle Interno da DPEMT, é o trabalho de auditoria voltado a medir a efetividade na observância das regras gerais e dos procedimentos de controle estabelecidos nos Manuais de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle e nas Instruções Normativas do SCI.

Também é conhecida como Auditoria de Desempenho, quando avalia atividades, projetos, programas e ações governamentais, bem como entidades e órgãos públicos, quanto a aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, com objetivo de contribuir para o melhor desempenho da gestão pública.

Do Manual de Auditoria de Conformidade do TCEES transcrevemos o seguinte conceito:

A auditoria operacional, tratada nas normas internacionais como auditoria de desempenho, compreende o exame de funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades, operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços e sistemas governamentais, com o objetivo de se emitir comentários sobre o desempenho dos órgãos e das entidades da Administração Pública e o resultado das políticas, programas e projetos públicos, pautado em critérios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e proteção ao meio ambiente, além dos aspectos de legalidade (NAG 1102.1.2).

5.1.3. Auditoria de Gestão

Trabalho de auditoria voltado a medir a eficiência da gestão, tomando como base os Indicadores de Controle Interno estabelecidos para cada sistema administrativo para dar suporte a gestão, o acompanhamento do resultado das ações estabelecidas no Plano Plurianual, a execução orçamentária vinculada ao Plano de Trabalho Anual (PTA) e outras informações.

5.1.4. Auditoria Contábil

Trabalho de auditoria interna, desenvolvido a partir dos registros e demonstrativos contábeis, com o fim principal de aferir a regularidade e efetividade das operações neles representadas. Visa, também, validar a fidedignidade dos registros e dos demonstrativos contábeis, à luz da legislação, princípios e normas aplicáveis.

5.1.5. Auditoria em Tecnologia da Informação

Trabalho de auditoria voltado a aferir a confiabilidade dos sistemas informatizados e a segurança dos dados e informações. Não se confunde com a utilização desses recursos como suporte às auditorias desenvolvidas sob os outros enfoques.

5.2. Quanto à previsibilidade

5.2.1. Auditorias passíveis de previsão

São os trabalhos de auditoria previstos no Plano Anual de Auditoria Interna – PAAI e se subdividem conforme a seguinte segmentação:

5.2.1.1. Auditorias Regulares

São os trabalhos de auditoria destinados a medir e avaliar a eficiência e eficácia dos procedimentos de controle interno adotados pelas Unidades Executoras do Sistema de Controle Interno. Possuem caráter preventivo e devem ser planejados e estruturados em função dos diversos sistemas administrativos, estabelecidos através da Portaria nº 0718/2019/DPG ou ato normativo que a venha substituir.

5.2.1.2. Auditorias Específicas

São trabalhos específicos, que podem vir a ser realizados em qualquer unidade da DPEMT, passíveis de planejamento baseado em critérios de relevância e materialidade, como por exemplo: exames de contratos complexos e/ou de valores relevantes, exames de processos licitatórios de maior monta, etc.

Também se incluem neste segmento os trabalhos específicos a serem realizados em qualquer unidade da estrutura organizacional voltados a aferir a regularidade na execução de convênios ou instrumentos congêneres.

5.2.1.3. Auditoria nas Contas de Governo

Trata-se dos serviços de auditoria realizados sobre os demonstrativos contábeis e orçamentários da DPEMT, inclusive para os fins da emissão do Parecer Conclusivo do Controle Interno, que deverá compor a Prestação de Contas Anual a ser encaminhada ao Tribunal de Contas do Estado.

5.2.2. Auditorias não programáveis (Auditorias Especiais)

São aquelas que, por imprevisíveis, não integram o PAAI.

São identificadas como Auditorias Especiais e referem-se às verificações a serem procedidas pela UCI quando esta julgar necessário, dentre outros casos, obter maiores subsídios para confirmar a existência de situações que lhes forem denunciadas nos termos do artigo 18 da Portaria nº 0718/2019/DPG e Seção B, do Capítulo II da instrução normativa do SCI que trata das comunicações com a UCI.

Incluem o exame de outras situações não previstas, de natureza incomum ou extraordinária, realizado para atender solicitação expressa Defensor Público-Geral.

6. EQUIPE DE AUDITORIA

6.1. Definição da equipe

Para cada auditoria, os recursos humanos necessários devem ser quantificados de forma satisfatória, sendo que, em casos excepcionais, poderá ser considerada a possibilidade de profissionais especializados não pertencentes ao quadro da UCI.

6.1.1. Perfil profissional

Entende-se por perfil profissional um conjunto de atributos requeridos, entre os quais se destacam:

- a) área de formação/especialização;
- b) capacitação técnica;
- c) experiência profissional.

A avaliação do perfil profissional deve considerar, inclusive, os procedimentos de auditorias a serem desenvolvidos, e não, necessariamente, a realização integral do trabalho.

O tipo de trabalho a ser desempenhado pode requerer conhecimentos/experiências específicos em determinadas áreas. Dessa forma, é desejável a previa identificação dos perfis requeridos para o desempenho dos trabalhos. Para a etapa de trabalhos de campo, esse perfil deverá ser registrado no Plano de Auditoria.

A definição da equipe de auditoria depende das características do trabalho, objetivos e prazos, com ênfase para os seguintes aspectos:

- a) aproveitamento da experiência e do conhecimento do pessoal da equipe em relação à área a ser auditada;
- b) estabelecimento de rodízio na formação de equipes, de forma a permitir a oportunidade de desenvolvimento profissional.

No caso de técnicos não pertencentes aos quadros da UCI, além do perfil, devem ser explicitadas, de forma sucinta, as atividades a serem realizadas, com vistas aos procedimentos administrativos necessários à sua requisição.

6.1.2. Quantitativo

Em função de prazo estipulado, da extensão dos testes a serem realizados e da especificidade dos trabalhos a serem executados, deve ser estabelecido, também, o quantitativo de recursos humanos a ser utilizado, incluindo a equipe de auditoria e eventuais pessoas para apoio.

6.2. Indicação da equipe

A indicação de servidores para compor a equipe de auditoria deve ser feita pelo servidor designado para coordenar o trabalho, com posterior aprovação do titular do UCI, devendo, quando possível, ao menos um dos membros da equipe ter experiência em auditoria, contemplada a possibilidade da utilização de especialistas em outras áreas, em face da especialização requerida e dos objetivos da auditoria.

Antes de iniciar o trabalho, o coordenador deverá obter conhecimento preliminar das atividades a serem auditadas, mediante avaliação da complexidade das operações e das exigências para a sua realização, de modo a avaliar se está capacitado para assumir a responsabilidade pelos exames a serem realizados.

O coordenador poderá, motivadamente, recusar os serviços, sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolvê-los.

6.3. Coordenação da equipe

A coordenação da equipe de auditoria deve recair sobre quem tenha, além dos conhecimentos requeridos, experiência em auditorias e capacidade de organização e direção, mas, considerando a limitação quantitativa da equipe da UCI na ocasião em que este Manual foi redigido, a tendência é que todos os trabalhos de auditoria sejam coordenados pelo próprio titular da UCI.

Entre as atividades de responsabilidade do coordenador, destacam-se aquelas relacionadas com a administração dos trabalhos, compreendendo:

- a) a distribuição das tarefas em conformidade com o perfil profissional de cada membro da equipe e com o cronograma aprovado;
- b) a utilização dos recursos;
- c) a interação com o supervisor e com a unidade onde se concentram os trabalhos de auditoria;
- d) a atualização das informações ao titular da UCI sobre o andamento dos trabalhos;
- e) a organização das pastas corrente e permanente;
- f) a verificação do zelo pelo correto preenchimento dos documentos de auditoria e pela perfeita correlação entre achados, evidências, conclusões e proposições;
- g) a verificação do zelo pelo cumprimento das normas pertinentes.

Cabe ao coordenador da equipe proceder à revisão dos documentos de auditoria (ou papéis de trabalho). Na hipótese de o documento ter sido elaborado pelo próprio coordenador, a revisão poderá ser feita por outro membro da equipe ou, conforme a relevância do assunto, pelo(a) titular da UCI.

Em item próprio deste manual são apresentadas orientações específicas em relação à supervisão e revisão dos trabalhos de auditoria.

7. DOCUMENTOS DE AUDITORIA OU PAPÉIS DE TRABALHO

Observação:

A expressão papéis de trabalho é convencional e ainda utilizada, independentemente do tipo de mídia onde as informações forem registradas. Com os esclarecimentos que se seguem, pode-se utilizar qualquer uma das duas, de forma isolada ou conjugada.

7.1. Finalidade

Os documentos de auditoria, ou papéis de trabalho, correspondem aos registros dos procedimentos adotados, dos testes realizados, das informações obtidas e das conclusões alcançadas ao longo de todas as etapas do processo de auditoria. Para tanto, podem ser empregados os mais diversos meios de registro, como formulários, folhas, fotos, áudio etc., tanto em papel como em meio digital. Os documentos de auditoria, também conhecidos como papéis de trabalho, constituem o suporte de toda a atividade desenvolvida pelo auditor e constituirão as evidências necessárias para subsidiar os apontamentos no relatório de auditoria. Sendo assim, são de propriedade exclusiva da UCI.

A auditoria é um processo de mais elevada responsabilidade e, seguramente, os papéis de trabalho constituem elemento de excepcional importância nesse processo. O trabalho do auditor visa, principalmente, concluir sobre a adequação dos procedimentos, controles e resultados das operações examinadas em um dado período de tempo; torna-se assim imprescindível conseguir comprovação suficiente para justificar a conclusão. A competência profissional do auditor e a qualidade técnica da opinião emitida, não poderão ser suficientes no processo de auditoria sem a existência de papéis de trabalho completos. Estes, ao contrário, permitem avaliar os dois aspectos acima e oferecem a vantagem de poder comprová-los.

Seguindo um programa bem planejado de auditoria, a preparação adequada dos papéis de trabalho é essencial à compreensão e à própria execução do trabalho.

Os documentos de auditoria têm o propósito de:

- a) documentar o processo de auditoria, em especial as evidências;
- b) facilitar o registro dos exames realizados, bem como, a sua identificação;
- c) facilitar a elaboração do relatório de auditoria;
- d) explicar, em detalhes, fatos e opiniões;
- e) permitir a coordenação, a organização e a supervisão do trabalho de auditoria;
- f) permitir o registro histórico dos métodos adotados;
- g) servir de guia para auditorias ou inspeções subsequentes;
- h) fornecer instrumentos para que os trabalhos possam ser avaliados e revisados por pessoa independente, devidamente qualificada;
- i) propiciar melhor controle e padronização dos trabalhos, contribuindo para a eficiência administrativa e operacional da unidade de auditoria;
- j) servir como fonte de informações para responder a consultas da entidade auditada ou de quaisquer outros interessados;
- k) comprovar a observância pelos auditores às normas de auditoria em processos de apuração ou responsabilização administrativa, disciplinar, profissional e judicial;
- l) contribuir para o desenvolvimento profissional dos auditores, mediante indução da correta aplicação dos procedimentos e técnicas de auditoria;
- m) facilitar a execução satisfatória das tarefas delegadas;
- n) favorecer a continuidade dos trabalhos quando da substituição de membros da equipe de auditoria.

7.2. Conteúdo

Deve-se documentar todas as etapas do processo de auditoria, notadamente a obtenção de evidências, visando fundamentar os achados e a conclusão da auditoria e comprovar que o trabalho foi executado de acordo com o planejamento e com as normas aplicáveis.

Nas áreas que envolvem questões de princípio ou de julgamento difícil, devem ser registrados nos documentos de auditoria os fatos pertinentes que eram do conhecimento da equipe de auditoria no momento de suas conclusões.

Objetivando garantir a continuidade das atividades de auditoria e a responsabilidade pelos trabalhos feitos, os documentos de auditoria que registram as análises e testes devem conter a conclusão do auditor responsável pela sua elaboração.

7.3. Principais documentos de auditoria

Os documentos de auditoria devem atender às etapas de planejamento e de execução de auditoria. Entre os principais documentos de auditoria usados na fase de planejamento, encontram-se os seguintes:

- a) índice dos documentos de auditoria;
- b) lista de documentos a solicitar;
- c) lista de notas de auditoria;
- d) lista de levantamentos a realizar;
- e) agenda e lista de telefones úteis;
- f) identificação das falhas anteriormente detectadas;
- g) identificação dos programas e projetos;
- h) identificação das áreas de maior interesse;
- i) lista de abreviaturas;
- j) glossário de termos;
- k) Matriz de Planejamento.

Quanto aos documentos gerados durante a etapa de execução, variam em função do objetivo geral e dos objetivos específicos definidos, da extensão dos testes e das demais características da auditoria, sendo projetados durante a etapa de planejamento, com base nos procedimentos de auditoria.

No item 9.6 deste Manual constam exemplos de alguns documentos de auditoria produzidos na execução de um projeto de auditoria regular para um sistema administrativo hipotético (SXX).

7.4. Tipos de documentos de auditoria

Sendo os documentos de auditoria os principais meios de prova, onde são registradas todas as evidências obtidas pelos auditores, e por existirem diversas transações a serem examinadas, encontra-se uma extensa gama de modelos e tipos. Eles podem ser tipificados como:

- a) **elaborados pelo auditor:** documentos de auditoria que registram as evidências obtidas e que são preparados pelo próprio auditor, à medida que analisa os diversos eventos e transações relativos ao objetivo do exame, com a finalidade de ter um registro do serviço por ele executado;

b) **elaborados por terceiros:** documentos de auditoria que registram as evidências obtidas e que são preparados pelas unidades da instituição e/ou por terceiros, os quais podem ser subdivididos em:

b.1) **elaborados por solicitação direta do auditor:** são os documentos de auditoria preparados por qualquer unidade a pedido do auditor e de uso específico para atender a um determinado procedimento de auditoria. Por exemplo: correspondências digitalizadas ou e-mails solicitando confirmação de terceiros (procedimento identificado como circularização), resumo de movimentação de bens permanentes e de dívidas de longo prazo;

b.2) **elaborados no exercício das atividades do auditado:** todos os demais documentos de auditoria solicitados pelo auditor a qualquer unidade, que também são utilizados para registrar ou evidenciar o trabalho executado, suportar as conclusões e fundamentar a opinião.

Para estruturar adequadamente o arquivo técnico da Unidade de Controle Interno, devem ser adotados dois tipos de papéis de trabalho: permanentes e correntes.

A chamada Pasta Permanente (arquivo virtual) é um conjunto de informações atualizadas de caráter permanente, relativas a um determinado sistema administrativo ou assunto objeto de auditoria e tem como objetivo facilitar o planejamento e a execução de trabalhos futuros.

Embora seu conteúdo varie, sua estrutura deverá ser uniforme e conterá informações tais como:

- a) identificação do sistema administrativo ou do tipo de assunto;
- b) macrofluxograma e/ou descrição sumária do sistema administrativo;
- c) mapas de processos ou especificação dos links para acesso aos mesmos;
- d) legislação e normas aplicáveis, com destaque às instruções normativas do SCl vigentes;
- e) rol de responsáveis do órgão central do sistema administrativo e respectivos períodos de gestão;
- f) informações sobre trabalhos de auditoria anteriores (relatórios emitidos – recomendações, providências adotadas, et.);
- g) registro de fatos noticiados, deficiências e impropriedades que vierem ao conhecimento da UCI e demais assuntos de interesse para futuros trabalhos de auditoria em relação ao sistema administrativo ou assunto objeto de auditoria;

- h) registro dos apontamentos do controle externo, idem;
- i) diretrizes estratégicas para área abrangida pelo sistema administrativo;
- j) cópia dos Planos de Auditoria, com especificação dos objetivos específicos e dos registros de acompanhamento de auditorias anteriores;
- k) cópia dos resumos de tempo despendido na realização dos trabalhos anteriores;
- m) Sumário de Volumes - valores orçamentários, dados operacionais, estatísticos, etc., relacionados ao sistema administrativo ou assunto objeto de auditoria.

Os documentos de auditoria gerados no decorrer do processo de auditoria, classificados como “correntes”, são constituídos por documentos principais (arquivos em meio informatizado), contendo a relação dos registros, processos, transações, etc. sobre os quais serão realizados os exames, preferencialmente com uma coluna para valores e totalização e de documentos auxiliares ou suplementares (arquivos word, planilhas, relatórios pré-formatados) com os detalhamentos dos exames, suportados por relatórios e documentos em meio informatizado, cópias digitalizadas de documentos comprobatórios de constatações e outras comprovações.

Todo documento gerado durante a realização do trabalho, para compor as pastas correntes, deverá conter a indicação do auditor responsável. Nos casos de documentos com elaboração compartilhada por mais de um membro da equipe de auditoria esta situação deverá ser registrada no documento.

Devem ser mantidos em arquivo na pasta corrente (virtual) apenas os documentos imprescindíveis à correta compreensão ou à comprovação de fatos relevantes, atinentes à auditoria em curso, incluindo, por exemplo:

- a) Plano de Auditoria com a Matriz de Planejamento;
- b) memórias de entrevistas (para obtenção de informações e esclarecimentos) mantidas com gestores e servidores das unidades auditadas;
- c) expedientes emitidos e recebidos (documentos de circularização, ofícios etc.);
- d) os programas de auditoria e, principalmente, os documentos decorrentes de sua aplicação.

De outra forma, deve-se tomar precaução para que todos os documentos de auditoria que evidenciem a execução dos procedimentos de auditoria e os respectivos achados sejam mantidos em arquivo na pasta corrente, de forma a respaldar a elaboração do relatório e demonstrar as evidências quando necessário.

Tanto para a pasta permanente como para a pasta corrente, tudo que não estiver em formato eletrônico deverá ser digitalizado e conferido pelo coordenador do trabalho. O prazo para manutenção dos arquivos dos documentos de auditoria deverá observar as regras de temporalidade aplicadas na instituição.

7.5. Atributos

Além dos atributos próprios da redação (correção, concisão, clareza e objetividade), os documentos de auditoria devem apresentar boa estruturação (organização), refletindo a lógica do raciocínio do auditor e respeitando sequência natural dos fatos em face do objetivo a ser atingido.

Todas as informações mencionadas nos documentos de auditoria são de caráter confidencial, não sendo permitido a pessoas alheias à UCI o acesso aos mesmos, salvo em situações excepcionais a serem deliberadas pelo titular da Unidade e nos casos de requisição pelo controle externo.

7.6. Cuidados na preparação

Antes de gerar um papel de trabalho, o auditor deverá ter claramente definido os procedimentos que irá aplicar, para que possa planejá-lo de forma adequada, otimizando o tempo a ser gasto e evidenciando adequadamente o resultado do trabalho.

A fim de evitar duplicidade de informações e consequente registro em papéis de trabalho, o auditor deverá aproveitar ao máximo as análises, demonstrações, etc., já preparadas por outras unidades da instituição.

Devem ser observadas ainda as seguintes regras gerais na preparação dos documentos de auditoria:

- a) o documento de auditoria deve ser provido de cabeçalho com identificação do seu código de referência, do objeto da auditoria e da numeração de páginas;
- b) os documentos disponibilizados por terceiros e transformados em papéis de trabalho deverão ser identificados com as informações referidas na alínea anterior e a indicação do responsável por sua elaboração;
- c) quando não indicadas no programa de auditoria, as fontes dos dados apresentados devem ser mencionadas em nota explicativa;

d) os documentos de auditoria devem ainda conter: notas explicativas com esclarecimentos sobre o seu conteúdo, sempre que necessário; campos para referência a outros documentos de auditoria (referências cruzadas) e registro de notas e comentários na parte inferior.

Na elaboração dos documentos de auditoria pode ser incluída coluna, que poderá ser identificada por TM para especificação de sinais (símbolos), letras ou números previamente convencionados para identificar os exames efetuados, em substituição ao *tick mark* que era adotado em papéis de trabalho manuais. Estes sinais deverão ser definidos a critério do auditor, de acordo com a sua necessidade e a criatividade, devendo o seu significado ser identificado na parte final de cada documento ou em documento específico, que deverá ser mantido na pasta (virtual).

Também deverá fazer constar referências às notas explicativas no próprio documento; referências às notas e comentários para relatórios (possível achado ou ponto de auditoria) e as referências cruzadas entre os documentos.

Considerando essas orientações, os documentos (arquivos) gerados pelos auditores deverão conter, dentro do possível, o seguinte padrão e estrutura básica:

MODELO 1: ARQUIVO

Pag. _____

IDENTIFICAÇÃO: (título idêntico ao nome atribuído ao arquivo no diretório) _____ CÓDIGO _____

INFORMAÇÕES GERAIS SOBRE O CONTEÚDO: (se for o caso) _____

AUDITOR RESPONSÁVEL: _____

Código origem	(Abrir tantas colunas quantas necessárias)	TM	Ref. N.E.	Ref. N.C.	Código destino
	Notas Explicativas (N.E.): A - ... B - ...				
	Notas de Comentários (N.C.) 1 - 2 - ... 3 - ...				
	Tick Mark (TM) a – Examinamos o ... b – Confrontamos com c – Revisamos o cálculo d - ...				

7.7. Codificação e arquivamento

Os documentos de auditoria relativos às auditorias regulares serão identificados através da sigla do projeto de auditoria, conforme sistema administrativo a que estiver vinculado. Por exemplo, numa auditoria regular no Sistema de Contratos – SCT, todos os documentos terão sua codificação iniciada pelas letras “CT”

No caso de auditorias classificadas como “Específicas”, os documentos deverão ser identificados com a sigla “ES”. Já as auditorias nas Contas de Governo terão seus documentos de auditoria identificados pela sigla “TC”.

As Auditorias Especiais (não programáveis), terão seus papéis de trabalho identificados com a sigla genérica “AE”.

Na parte 9, que trata da metodologia para a execução da auditoria, consta a explicação sobre a codificação, inclusive para a estruturação do diretório dos documentos de auditoria.

8. ELABORAÇÃO DO PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA - PAAI

A programação anual dos trabalhos de auditoria interna deve ser elaborada com observância das regras gerais estabelecidas no Capítulo III, Seção A, da parte que trata dos procedimentos, da Instrução Normativa do SCI que dispõe sobre as atividades de auditoria interna.

O PAAI deve contemplar horas de trabalho, compatíveis com a provável demanda, destinadas à realização das auditorias por segmentos (regulares - específicas - auditoria nas Contas de Governo), além de uma reserva para outros trabalhos eventuais de auditoria interna que possam se tornar necessários ao longo do exercício, como por exemplo, os relacionados a demandas determinadas pelo Defensor Público-Geral, qualificadas como auditorias especiais.

Embora se trate de um documento de uso reservado da UCI, é importante que o PAAI seja submetido ao conhecimento do Defensor Público-Geral, cientificando-o quanto a execução dos trabalhos.

Deve ser assegurada ao titular da UCI a total autonomia para a definição do Plano Anual de Auditoria Interna, a quem cabe obter subsídios junto ao Defensor Público-Geral e, a seu critério, junto aos demais Ordenadores de Despesa.

Diante da limitação de horas para a realização dos trabalhos, na definição dos projetos de auditoria deverão ser considerados, dentre outros, os seguintes aspectos:

- a) as prioridades indicadas pelo Defensor Público-Geral, se manifestadas;
- b) as políticas e diretrizes da Administração Superior;
- c) as orientações do Plano Estratégico da DPEMT;
- d) os sistemas administrativos ou aspectos com valores envolvidos e/ou fluxo operacional cujo volume de transações requer acompanhamento mais constante;
- e) os sistemas administrativos onde há indicativo de elevados níveis de risco ou, independentemente disso, os controles são deficientes ou apresentam vulnerabilidades;
- f) a periodicidade dos trabalhos de auditoria realizados nos últimos anos;
- g) aspectos relevantes da legislação;
- h) restrições apresentadas pelo controle externo;
- i) demais registros efetuados na Pasta Permanente do sistema administrativo.

Na avaliação de riscos, mesmo que superficial, incluindo os relacionados ao atingimento dos objetivos da Instituição, podem ser aplicadas, no que couber, as orientações constantes do Capítulo III, da Parte 3 da Instrução Normativa SCI-01/2019.

Uma vez elencados os possíveis projetos de auditoria, definidos preliminarmente com observância aos aspectos acima, o estabelecimento de prioridades para sua inclusão no PAAI, assim como, a ordem de precedência, poderá ser consubstanciado nos seguintes conceitos:

Materialidade: montante de recursos orçamentários e/ou financeiros associado ao assunto objeto de um possível projeto de auditoria.

Relevância: importância relativa ou papel desempenhado por um determinado sistema administrativo, questão, situação ou unidade organizacional em um dado contexto.

Criticidade: quadro de situações críticas efetivas ou potenciais a ser controlado, identificadas com elementos referenciais de vulnerabilidade e/ou com riscos de nível elevado, considerados os aspectos de probabilidade e consequências.

Diante da subjetividade e da provável falta de uniformidade de entendimentos sobre o peso de cada um desses aspectos em cada possível projeto de auditoria, poderá ser elaborada uma matriz, que pode ser identificada como Matriz de Relevância, ou denominação equivalente, para registro da visão de cada um dos integrantes da UCI. O somatório dos pesos (de 1 a 5) atribuídos a cada possível projeto definirão a ordem de precedência para sua inclusão (ou não)

no PAAI, a quantidade de dias a serem destinados para a realização da auditoria e em que meses deverá ocorrer.

Mesmo com a limitação de horas de trabalho disponíveis, é recomendável a inclusão em cada PAAI de, ao menos, um projeto de auditoria que não se caracterize como prioritário segundo os critérios acima, ainda que com escopo mais reduzido, de forma a que, gradativamente, todos os sistemas administrativos ou segmentos da DPEMT passem pelo processo de auditoria interna.

No caso das auditorias regulares, na identificação dos projetos de auditoria serão utilizadas as mesmas siglas constantes da nomenclatura dos sistemas administrativos, com a supressão da letra “S”, como por exemplo:

- OR – Sistema Orçamento;
- FI – Sistema Financeiro;
- CO – Contabilidade;
- TL – Transportes;
- CP – Compras
- LI - Licitações;
- CT – Contratos
- CV - Convênios;
- GF – Gestão Funcional.

Para as auditorias classificadas como “específicas”, os projetos deverão ser identificados com a sigla “ES”. Já as auditorias nas Contas de Governo, os projetos serão identificados pela sigla “TC”.

Após a sigla é indicado o número de ordem do projeto. Por exemplo: GF-1 (primeiro projeto, no exercício, para o sistema de Gestão Funcional); GF-2 (segundo projeto, no exercício, para o sistema de Gestão Funcional); CO-1 (Contabilidade); LI-1 (Licitações); ES-2 (segundo projeto, no exercício, relativo a auditoria específica); TC-1 (primeiro projeto, no exercício, relativo a auditoria nas Contas de Governo); AE-1 (primeira auditoria especial no exercício).

Para fins de padronização, aconselha-se que o número de identificação seja mantido mesmo nos casos onde for programado apenas um projeto para determinado sistema administrativo ou segmento de auditoria.

Relativamente à carga horária de cada projeto, considerar que, além das horas de trabalho destinadas às auditorias regulares, específicas e nas Contas de Governo, deve-se destinar um quantitativo de horas mensais para auditorias especiais que podem ser demandadas ao longo do exercício.

Igualmente importante destacar que o planejamento das atividades de auditoria interna toma como referência as horas líquidas disponibilizadas para este segmento no Plano Anual de Atividades de Controle Interno – PAACI. Entende-se por horas líquidas para trabalhos de auditoria interna o saldo remanescente da destinação do total da carga horária de toda a equipe da UCI (excetuando as horas do(a) titular da unidade, que serão parcialmente destinadas à coordenação dos trabalhos de auditoria), deduzidas as destinadas aos outros dois segmentos (atividades de coordenação e apoio ao SCI e atividades de monitoramento), além daquelas reservadas à capacitação, participação em eventos corporativos, férias, ausências, etc.

Para a identificação da carga horária em cada projeto de auditoria, é necessário o estabelecimento de uma quantidade máxima de dias úteis em que os auditores estarão diretamente dedicados à realização do trabalho (até a conclusão do relatório), considerando o objetivo preliminar da auditoria, as características do assunto e a quantidade de auditores que será alocada ao projeto (no mínimo 2). Já para identificação da quantidade de dias úteis, é necessário definir previamente o período em que o trabalho será desenvolvido. Com isso, a carga horária para cada auditor é obtida pela multiplicação de dias úteis em que estará alocado ao projeto e a medida de horas diárias destinadas ao segmento de auditoria interna, conforme a planilha utilizada para a elaboração do PAACI. O total do projeto será o somatório das horas dos auditores, ao qual será adicionado as horas de coordenação, numa proporção de 50% da média do total das horas dos auditores.

A conjugação da quantidade total de dias úteis (com cronograma) e do número de horas de trabalho em cada projeto de auditoria é fundamental para o gerenciamento ao longo do período de sua execução e visa também o aprimoramento gradativo do processo de planejamento. Contudo, somente faz sentido de haver um registro desses dados em planilha própria quando da realização dos trabalhos, por parte de cada auditor.

O PAACI poderá ter a seguinte estrutura básica:

I – INTRODUÇÃO

Breve histórico sobre a evolução das atividades de controle interno e de auditoria interna na instituição – situação da estrutura de trabalho da UCI – fatos relevantes relacionados a essas atividades, ocorridos no exercício e expectativas em relação ao próximo exercício.

Áreas relevantes, riscos relativos de auditoria e prioridades (considerar a materialidade dos valores envolvidos nas operações, ambiente de controle e outras referências julgadas importantes).

II – OBJETIVOS

Resumo dos objetivos globais a serem alcançados com a execução do plano.

III – DETALHAMENTO DOS TRABALHOS A SEREM REALIZADOS

Para cada segmento de auditorias classificadas como programáveis, conforme definidos no item 1.2.1, o PAAI deve ser apresentado na forma de projetos de auditoria, identificando o período de execução na forma de cronograma de execução anual, com indicação do total de horas previsto para cada mês.

Cada projeto de auditoria deverá indicar, no mínimo, as seguintes informações:

- a) título/identificação sucinta do trabalho (escopo);
- b) objetivos preliminares;
- c) grau de prioridade;
- d) tipo de auditoria predominante, quanto à finalidade, a ser adotado;
- e) principais unidades a serem abrangidas pelo trabalho;
- f) quantidade total de horas e de auditores previstos para a realização do trabalho;
- g) cronograma de execução, com indicação do total de horas mensais.

A planilha a seguir apresenta uma metodologia com a sequência lógica das ações a serem desenvolvidas pela equipe da UCI para a elaboração do PAAI, onde algumas atividades específicas podem ser designadas para um ou alguns servidores e outras cabem ser efetuadas em conjunto por toda a equipe da UCI. Com isso, as etapas não são exatamente sequenciais, podendo ocorrer atividades em paralelo.

Quadro: Resumo das etapas para elaboração do PAAI.

Etapas	Atividades
1	Identificação das horas disponíveis para o PAAI, conforme planilha elaborada para o PAACI
2	Redação (resumida) da introdução e objetivos do PAAI
3	Consulta ao Senhor DPG para verificar se ele tem alguma prioridade para fins de auditoria
4	Levantamento de informações e análise dos aspectos a serem considerados na definição dos projetos de auditoria (tópicos “b” a “j” do item 8 do Manual) Obs.: para maior agilidade, esta atividade pode ser parcialmente distribuída entre os integrantes da equipe da UCI, com uma avaliação coletiva quando do início da próxima etapa.
5	Com base no número de horas disponíveis para auditoria no exercício seguinte, conforme a planilha do PAACI, e nas informações e análises da etapa anterior, definir preliminarmente quais os possíveis projetos de auditoria que poderão ser realizados, com especificação do título (identificação sucinta do trabalho) e objetivo(s) preliminar(es)
6	Para os possíveis projetos e, considerando os aspectos de materialidade, relevância e criticidade, estabelecer o grau de prioridade de cada um para fins de inclusão no PAAI, o qual será considerado também na definição da precedência para a execução da auditoria (cronograma do PAAI) Obs.: recomenda-se que esta etapa seja executada por toda a equipe, com a elaboração de uma “Matriz de Relevância” onde cada um dos integrantes da equipe estabelece uma pontuação entre 1 a 5 para cada possível projeto. O somatório dos pontos definirá o <i>ranking</i> para fins de priorização.
7	Para cada projeto: a) definir quais serão os dois auditores, considerando as características da atividade, o(s) objetivo(s) preliminar(es) e o tipo de auditoria predominante; b) identificar na planilha o número de horas líquidas de cada um dos auditores para o período em que o trabalho será realizado.
8	Avaliar a necessidade de compor projetos de auditoria específicas e/ou da definição de projetos de auditoria regular de menor porte, para serem executados em paralelo aos outros. Neste caso, algum(a) auditor(a) terá que ser alocado(a), por algum período, a dois projetos simultâneos.
9	Os(as) auditores(as) que, em alguns períodos, não estiverem participando de nenhum projeto, serão utilizados(as) nas auditorias especiais que forem demandadas, podendo haver remanejamentos nas equipes de auditoria na medida da necessidade e segundo as características do trabalho.
10	Especificar os projetos no PAAI com as informações detalhadas nos tópicos “a” a “g” acima, demonstrando também o período em que serão executados (cronograma).
11	Proceder à revisão final e consolidação do PAAI, com encaminhamento à ciência do Senhor DPG

9. METODOLOGIA PARA A EXECUÇÃO DA AUDITORIA

Resumidamente, a metodologia de trabalho para a execução de um projeto de auditoria deve contemplar, no todo ou em parte, as seguintes etapas principais, que serão detalhadas mais à frente, sendo integralmente aplicável às auditorias regulares:

Fase 1 - Planejamento da execução do trabalho ou pré-auditoria

Com base nos dados do projeto de auditoria constante do PAAI, esta etapa destina-se a uma avaliação preliminar, com familiarização sobre o assunto objeto da auditoria, incluindo o estudo da legislação aplicável, o conhecimento dos macroprocessos, uma ideia de volume de transações e valores envolvidos, etc.

Os documentos de auditoria (arquivos) gerados ou anexados nesta fase irão compor a pasta 1 do projeto (XX.1.1), que poderá conter a seguinte estrutura mínima:

XX1.1.1 – Registro de dados e informações para o Plano de Auditoria

(Configuração:

XX – Sistema administrativo ou tipo de auditoria

XX1 – indica que é o primeiro projeto no ano para o sistema administrativo ou tipo de auditoria

XX1.1 – indica que é a fase de pré-auditoria

XX1.1.1 – indica que é o primeiro documento gerado nesta fase – por exemplo: Dados e informações para o Plano de Auditoria)

XX1.1.1.1 – indica que um documento gerado ou anexado para complementar informações ao anterior

XX1.1.1.2 – (idem)

XX1.1.2 – segundo documento desta fase (Legislação e Normas Aplicáveis

XX1.1.3 – Sumário de Volumes

XX1.1.3.1 – (Por exemplo: relatório de origem dos dados que compõem o sumário)

XX1.1.4 – Definição dos módulos de auditoria especificando, para cada um:

- objetivos específicos;
- número de horas de trabalho e cronograma de execução.

XX1.1.5 – Plano de Auditoria

Fase 2 - Início do registro de notas e comentários

As notas e comentários terão numeração sequencial, podendo ir sofrendo adequações no decorrer da execução dos trabalhos, como a agregação de exemplos que evidenciam a situação apontada, etc.

Se o trabalho for executado por módulos de auditoria, a segunda pasta, em nível do projeto (Notas e Comentários) deverá conter tantos arquivos quanto forem os módulos definidos:

XX1.2.1 – Notas de Comentários Gerais (em nível do projeto) ou:

XX.1.2.2.1 – Notas e Comentários Módulo 1

XX.1.2.2.2 – Notas e Comentários Módulo 2

XX.1.2.2.3 – Notas e Comentários Módulo 3

Fase 3 - Levantamento das rotinas e avaliação dos procedimentos de controle

Os documentos gerados ou anexados nesta etapa igualmente deverão ser organizados por módulo de auditoria, caso o trabalho for assim segregado. Se necessário, poderão ser abertas subpastas para cada um dos módulos

XX1.3.1 – Avaliação dos controles internos (em nível do projeto)

XX1.3.1.1 – Documento complementar

XX1.3.1.2 – Documento anexado

XX1.3.1.3 – Matriz de Riscos para Fins de Auditoria (em nível de projeto) ou:

XX1.3.2.1 – Avaliação dos controles internos Módulo 1

XX1.3.2.1.1 – Matriz de Riscos para Fins de Auditoria (ref. módulo 1)

XX1.3.2.2 – Avaliação dos controles internos Módulo 2

XX1.3.2.2.1 – Documento anexado

XX1.3.2.2.2 – Matriz de Riscos para Fins de Auditoria (ref. módulo 2)

XX1.3.2.3 – Avaliação dos controles internos Módulo 3

XX1.3.1.3.1 – Matriz de Riscos para Fins de Auditoria (em nível de projeto)

Fase 4 – Elaboração da Matriz de Planejamento

Para cada projeto ou módulo de auditoria (se for o caso), deverá ser elaborada a Matriz de Planejamento conforme orientações constantes do item 9.5 deste manual, sendo os respectivos arquivos identificados da seguinte forma:

XX1.4.1 – Matriz de Planejamento (em nível do projeto) ou:

XX.1.4.2.1 – Matriz de Planejamento do Módulo 1

XX.1.4.2.2 – Matriz de Planejamento do Módulo 2

XX.1.4.2.3 – Matriz de Planejamento do Módulo 3

Fase 5 – Elaboração dos programas de auditoria

O programa de auditoria decorre da execução das etapas anteriores da metodologia e devem conter a especificação detalhada, por tópicos, dos exames/testes a serem efetuados. Se o projeto foi desmembrado em módulos, igualmente deverá haver 1 programa para cada módulo e, se for definido mais de um objetivo específico para o módulo, o programa também poderá ser desmembrado para direcionar-se a cada objetivo da auditoria.

Um módulo de auditoria pode ser entendido como um segmento ou parte de um projeto de auditoria mais abrangente. Por exemplo, se um projeto relativo ao Sistema de Gestão Funcional tem por objetivo aferir a eficácia dos procedimentos de controle relacionados à folha de pagamento dos servidores, poder-se-ia criar um módulo para exame dos procedimentos para manutenção do cadastro de pessoal e outro para os procedimentos de geração da folha de pagamento.

Com isto, com base em avaliação de riscos de processos específicos, pode-se elaborar um programa de auditoria com maior detalhamento e direcionamento.

Para fins de organização e obtenção de melhores resultados nos trabalhos, igualmente pode ser criado um programa para cada um dos objetivos específicos que foram definidos após a pré-auditoria.

XX1.5.1 – Programa de auditoria (em nível do projeto)

XX1.5.1.1 – Programa de auditoria (em nível do projeto) para o objetivo 1

XX1.5.1.2 – Programa de auditoria (em nível do projeto) para o objetivo 2 e/ou:

XX1.5.2.1 – Programa de auditoria para o módulo 1

XX1.5.2.1.1 – Programa de auditoria para o módulo 1 – objetivo 1

XX1.5.2.1.2 – Programa de auditoria para o módulo 1 – objetivo 2

XX1.5.2.2 – Programa de auditoria para o módulo 2

XX1.5.2.2.1 – Programa de auditoria para o módulo 2 – objetivo 1

XX1.5.2.2.2 – Programa de auditoria para o módulo 2 – objetivo 2

Fase 6 – Aplicação dos programas de auditoria (realização dos exames)

Em decorrência da aplicação dos programas de auditoria serão gerados ou anexados tantos documentos quanto necessários para bem fundamentar o relatório de auditoria, ensejando maior atenção quanto à sua identificação na pasta do projeto de auditoria.

A identificação dos arquivos deve seguir a mesma estrutura que foi adotada na pasta de programas de auditoria.

- XX1.6.1 d.1 – Documento principal da aplicação do programa de auditoria (em nível do projeto)
- XX1.6.1 d.1.1 – Primeiro documento analítico ou auxiliar da aplicação do programa de auditoria (em nível do projeto)
- XX1.6.1 d.1.2 – Segundo documento analítico ou auxiliar da aplicação do programa de auditoria (em nível do projeto)
- XX1.6.1 d.1.2.1 – Documento elaborado ou anexado com detalhes ou comprovações adicionais, vinculado ao doc. XX1.6.1 d.1.2
- XX1.6.2.1.1 d.1 – Documento principal da aplicação do programa de auditoria (em nível de módulos) para o módulo 1 – objetivo 1 (se houver mais de um objetivo específico)
- XX1.6.2.1.1 d.1.1 – Primeiro documento analítico ou auxiliar da aplicação do programa de auditoria para o para o módulo 1 – objetivo 1
- XX1.6.2.1.2 d.1 – Documento principal da aplicação do programa de auditoria para o módulo 1 – objetivo 2
- XX1.6.2.1.2 d.1.1 – Primeiro documento analítico ou auxiliar da aplicação do programa de auditoria para o para o módulo 1 – objetivo 2
- XX1.6.2.2 d.1.1 – Primeiro documento analítico ou auxiliar da aplicação do programa de auditoria para o para o módulo 2 (que tem um único objetivo)
- XX1.6.2.2 d.1 – Documento principal da aplicação do programa de auditoria para o módulo 2

Concluídas as seis etapas de um projeto de auditoria regular, o diretório da PASTA CORRENTE poderá apresentar a seguinte configuração mínima

202x – PASTA DO ANO DE COMPETÊNCIA

XX1.1 – PASTA 1 DO PROJETO 1 DO SISTEMA SXX – PRÉ-AUDITORIA

- XX1.1.1 – documento Dados Gerais do Projeto
 - XX1.1.1.1 – documento gerado ou anexado para complementar informações ao anterior
 - XX1.1.1.2 – (idem)
- XX1.1.2 – segundo documento desta fase (Legislação e Normas Aplicáveis)
- XX1.1.3 – Sumário de Volumes
 - XX.1.1.3.1 – (Por exemplo: relatório de origem dos dados que compõem o sumário)
- XX1.1.4 – Definição dos módulos de auditoria
- XX1.1.5 – Plano de Auditoria

XX1.2 – PASTA 2 DO PROJETO 1 DO SISTEMA SXX – NOTAS E COMENTÁRIOS

- XX1.2.1 – documento Notas de Comentários Gerais (em nível do projeto) e/ou:
 - XX.1.2.2.1 – Notas e Comentários Módulo 1
 - XX.1.2.2.2 – Notas e Comentários Módulo 2
 - XX.1.2.2.3 – Notas e Comentários Módulo 3

XX1.3 – PASTA 3 DO PROJETO 1 DO SISTEMA SXX – AVALIAÇÃO DOS CONTROLES

- XX1.3.1 – Primeiro documento ref. avaliação dos controles internos (em nível do projeto)

- XX1.3.1.1 – Documento complementar
- XX1.3.1.2 – Documento anexado
- XX1.3.1.3 – Matriz de Riscos para Fins de Auditoria (em nível de projeto) ou:
 - XX1.3.2.1 – Primeiro documento ref. avaliação dos controles internos do Módulo 1
 - XX1.3.2.1.1 – Matriz de Riscos para Fins de Auditoria (ref. módulo 1)
 - XX1.3.2.2 – Primeiro documento ref. avaliação dos controles internos do Módulo 2
 - XX1.3.2.2.1 – Documento anexado
 - XX1.3.2.2.2 – Matriz de Riscos para Fins de Auditoria (ref. módulo 2)
 - XX1.3.2.3 – Primeiro documento ref. avaliação dos controles internos do Módulo 3
 - XX1.3.1.3.1 – Matriz de Riscos para Fins de Auditoria (ref. módulo 3)

XX1.4 – PASTA 4 DO PROJETO 1 DO SISTEMA SXX – MATRIZ E PLANEJAMENTO

- XX1.4.1 – Matriz de Planejamento (em nível do projeto) ou:
 - XX1.4.2.1 – Matriz de Planejamento do Módulo 1
 - XX1.4.2.2 – Matriz de Planejamento do Módulo 2
 - XX1.4.2.3 – Matriz de Planejamento do Módulo 3

XX1.5 – PASTA 5 DO PROJETO 1 DO SISTEMA SXX – PROGRAMAS DE AUDITORIA

- XX1.5.1 – Programa de auditoria (em nível do projeto)
 - XX1.5.1.1 – Programa de auditoria (em nível do projeto) para o objetivo 1
 - XX1.5.1.2 – Programa de auditoria (em nível do projeto) para o objetivo 2 e/ou:
 - XX1.5.2.1 – Programa de auditoria para o módulo 1
 - XX1.5.2.1.1 – Programa de auditoria para o módulo 1 – objetivo 1
 - XX1.5.2.1.2 – Programa de auditoria para o módulo 1 – objetivo 2
 - XX1.5.2.2 – Programa de auditoria para o módulo 2
 - XX1.5.2.2.1 – Programa de auditoria para o módulo 2 – objetivo 1
 - XX1.5.2.2.2 – Programa de auditoria para o módulo 2 – objetivo 2

XX1.6 – PASTA 6 DO PROJETO 1 DO SISTEMA SXX – EXECUÇÃO DOS EXAMES DE AUDITORIA

- XX1.6.1 d.1 – Documento principal ref. a aplicação do programa de auditoria em nível do projeto (se for o caso)
 - XX1.6.1 d.1.1 – Primeiro documento analítico ou auxiliar ref. a aplicação do programa de auditoria em nível do projeto.
 - XX1.6.1 d.1.2 – Segundo documento analítico ou auxiliar ref. a aplicação do programa de auditoria em nível do projeto.
 - XX1.6.1 d.1.2.1 – Documento elaborado ou anexado com detalhes ou comprovações adicionais, vinculado ao doc. XX1.6.1 d.1.2
 - XX1.6.2.1.1 d.1 – Documento principal da aplicação do programa de auditoria (em nível de módulos) para o módulo 1 – objetivo 1 (se houver mais de um objetivo específico)
 - XX1.6.2.1.1 d.1.1 – Primeiro documento analítico ou auxiliar da aplicação do programa de auditoria para o para o módulo 1 – objetivo 1
 - XX1.6.2.1.2 d.1 – Documento principal da aplicação do programa de auditoria para o módulo 1 – objetivo 2
 - XX1.6.2.1.2 d.1.1 – Primeiro documento analítico ou auxiliar da aplicação do programa de auditoria para o para o módulo 1 – objetivo 2
 - XX1.6.2.2 d.1 – Documento principal da aplicação do programa de auditoria para o módulo 2 (que tem um único objetivo)

XX1.6.2.2 d.1.1 – Primeiro documento analítico ou auxiliar da aplicação do programa de auditoria para o para o módulo 2.

9.1. Planejamento da execução do trabalho ou pré-auditoria

Entende-se por planejamento de auditoria a etapa, também conhecida por pré-auditoria, na qual é definida a estratégia e a programação para a execução de um projeto de auditoria, com estabelecimento preliminar da natureza e extensão dos exames, levando em consideração o prazo previsto no PAAI. Também é definida a equipe de profissionais e outros recursos necessários para que o trabalho seja eficiente, eficaz e efetivo, e realizado com qualidade, no menor tempo e com o menor custo possível.

Ao planejar a execução da auditoria, os auditores devem ter bem claro os objetivos a serem atingidos, para poder identificar o escopo e a melhor maneira para alcançá-los. Os objetivos e o escopo da auditoria não são determinados de forma isolada, já que, frequentemente, esses dois elementos se sobrepõem. O planejamento, porém, deve estar presente durante todo o trabalho, ou seja, os auditores devem verificar a necessidade de fazer ajustes nos objetivos e no escopo à medida que a auditoria avança.

No planejamento da auditoria, em particular na elaboração do Plano de Auditoria, a equipe deverá ponderar a relação custo/benefício dos trabalhos a serem realizados com os objetivos a alcançar e os prazos fixados.

9.1.1. Finalidade do planejamento

O planejamento tem por finalidade definir questões essenciais à realização da auditoria, razão pela qual pressupõe algum conhecimento sobre a atividade e práticas operacionais do sistema administrativo ou assunto a ser auditado.

Dentre as finalidades destacam-se:

- a) conhecimento mais detalhado do objeto;
- b) identificação das áreas/pontos potencialmente significantes;
- c) confirmação do objetivo geral da auditoria;
- d) definição de objetivos específicos;
- e) delimitação do escopo;
- f) estabelecimento prévio de riscos de auditoria (quando possível);

- g) definição do perfil da equipe;
- h) identificação de recursos necessários;
- i) definição dos módulos de auditoria (se for o caso) e respectivos cronogramas;
- j) elaboração do Plano de Auditoria.

Os resultados do planejamento devem ser registrados por meio de um documento denominado Plano de Auditoria, no qual as questões essenciais são apresentadas, dando uma visão geral do trabalho a ser realizado. Plano de Auditoria deverá ser levado ao conhecimento do titular da UCI para revisão, adequações ou alterações e aprovação, tornando-se, assim, num documento norteador dos trabalhos de auditoria e base para sua supervisão, revisão e controle.

9.1.2. Aspectos a Considerar

Esse início dos trabalhos é tipificado como uma contextualização, que consiste na obtenção de informações básicas necessárias ao conhecimento e compreensão do sistema administrativo ou assunto a ser auditado, incluindo os aspectos legais, operacionais e administrativos; de forma a já possibilitar a visualização da conveniência de configuração de módulos de auditoria e assegurar a inclusão, nos exames, da verificação de aspectos fundamentais.

É momento de a equipe de auditoria identificar e verificar questões tais como:

- a) as normas legais e regulamentares, bem como, as instruções normativas relacionadas com o assunto objeto da auditoria;
- b) os pontos de auditoria levantados internamente e as restrições ou apontamentos apresentados pelo controle externo;
- c) os registros de fatos ocorridos em relação ao assunto a ser auditado, inclusive eventuais denúncias registradas na UCI;
- d) pareceres emitidos e afins.

Não pode deixar de incluir um levantamento de todas as recomendações consignadas em relatórios de auditorias anteriores, de forma a assegurar a verificação da sua implementação (*follow up*).

Junto à unidade onde se concentrarão os trabalhos devem ser levantadas, entre outras, as informações relacionadas a:

- a) atividades ou funções relacionadas, direta ou indiretamente, com o objetivo geral da auditoria;
- b) estrutura administrativa e linhas de responsabilidade e delegação de função;
- c) pessoas de contato;
- d) competências e atribuições das unidades envolvidas com o objeto da auditoria;
- e) recursos (orçamentários, financeiros, humanos e materiais) colocados à disposição das unidades;
- f) produtos gerados pelas unidades e os respectivos quantitativos;
- g) influências internas e externas ou interesses envolvidos que possam influir na gestão e no desempenho das unidades;
- h) metas do PTA (quando aplicável) e as relacionadas ao planejamento estratégico, que se relacionam com o trabalho;
- i) sistemas apoiados em tecnologia da informação que dão suporte às atividades relacionadas.

Todas as ações da equipe no decorrer desta análise preliminar devem ser cuidadosamente registradas e documentadas. Para isso, devem ser utilizadas ferramentas apropriadas para a descrição dos fatos de interesse e para o registro das informações relevantes, colhidas durante estes trabalhos. Alguns métodos de registro de informações são listados a seguir:

- a) relatórios das reuniões e observações — descrições detalhadas dos contatos estabelecidos com os gestores e dos procedimentos e situações examinadas;
- b) questionários — apesar de serem considerados métodos de coleta de informações, também funcionam como método de registro, ao documentar as respostas obtidas.

Os dados e as informações coletados devem ser organizados de tal modo que facilitem a sua utilização, pois visam possibilitar o conhecimento dos aspectos indispensáveis a serem considerados nos exames.

Assim, também deve incluir a identificação dos quantitativos relacionados com cada possível módulo de auditoria, gerando um “**Sumário de Volumes**”, para permitir um juízo de relevância.

Como decorrência, já poderão ser definidos objetivos preliminares para cada possível, módulo, porém, limitando-se à possibilidade de realização, em função das horas totais estabelecidas para o trabalho. Cada objetivo deverá ter um número, que servirá de base para a estruturação dos documentos de auditoria ou papéis de trabalho.

9.1.3. Elaboração do Plano de Auditoria

O ponto de partida para a execução de um projeto de auditoria é a sua previsão no Plano Anual de Auditoria Interna - PAAI, de onde se extraem 3 elementos principais: o ‘escopo’, os “objetivos preliminares”, o “tempo de duração”, expresso nas datas de início e término previstos e quantidade de horas de trabalho estimadas.

Com base no período previsto no PAAI, o coordenador do projeto de auditoria deverá verificar o número real de horas disponíveis para a realização do trabalho. Para este cálculo deverão ser adotados os mesmos parâmetros que foram usados na elaboração do PAAI, ou seja, não considerar as horas destinadas a férias (se for o caso), leitura técnica, participação em reuniões fora do projeto de auditoria, treinamento, etc., bem como, as destinadas a eventuais trabalhos especiais e emissão de pareceres que envolvam membros da equipe. Como consequência desta previsão, poderão surgir duas situações:

- a) o trabalho poderá ser executado sem alterações no projeto de auditoria;
- b) o prazo final ter que ser dilatado; ou
- c) o escopo do trabalho ter que ser ajustado ao tempo disponível.

Uma vez definido, a equipe deve executar o trabalho dentro do prazo final estabelecido, sob pena de comprometer a execução do PAAI como um todo. Para tanto, é necessário que o coordenador, juntamente com a equipe, programe bem o seu trabalho, a fim de que sejam analisadas apenas as transações importantes e que realmente levem ao cumprimento do escopo proposto.

O trabalho deve ser dividido em etapas, com um cronograma para a execução das mesmas. Dessa forma, é possível verificar, a qualquer momento, o status da execução do trabalho, ao invés de se ter conhecimento sobre o cumprimento do prazo apenas ao final da execução do projeto de auditoria.

Além do cronograma geral, acima mencionado, quando o trabalho for segmentado por módulos de auditoria devem ser estabelecidos cronogramas para cada módulo a ser desenvolvido, a fim de facilitar o acompanhamento dos trabalhos de cada auditor.

A definição dos módulos de auditoria decorrerá da revisão das horas disponíveis e de uma avaliação geral do projeto, considerando, também, as informações obtidas quando da reunião inicial com os gestores das unidades que serão abrangidas pelo trabalho de auditoria. Para cada módulo serão definidos os objetivos específicos da auditoria.

Todo o trabalho será estruturado conforme os módulos definidos nesta etapa, sendo o planejamento da sua execução traduzida em cronograma detalhado.

Deve-se considerar que pode ocorrer que o total de módulos inicialmente identificados seja maior que a capacidade física de realização dos exames na profundidade desejada, devido à limitação do tempo. Assim, torna-se necessário selecionar quais módulos efetivamente poderão ser executados no tempo destinado para o projeto de auditoria, ocasião em que deve ser explicitada a natureza do trabalho e os objetivos específicos para cada módulo.

Esta seleção não deve ser aleatória, mas embasada em critérios objetivos, onde poderão ser considerados os seguintes aspectos:

- materialidade - volume de recursos envolvidos em cada módulo;
- risco individual ou das instalações (operação/manutenção);
- evidências levantadas (último trabalho de auditoria interna ou auditorias externas);
- solicitações da Administração Superior da DPEMT.

Para avaliação da materialidade do assunto, pode-se utilizar como instrumento o Gráfico de Pareto. A análise de Pareto vem sendo usada em diversos campos de atuação, pois ela adota um critério através do qual uma pequena parte do universo, em quantidade, demonstra grande representação no que se refere a valores.

Ao final desta etapa, os auditores devem estar aptos a redigir os seguintes campos do Plano de Auditoria, que representa o primeiro nível de planejamento para a execução do projeto de auditoria:

- a) **apresentação:** indicação do sistema administrativo ou do assunto a ser auditado, da unidade administrativa onde os trabalhos serão concentrados, do tipo de auditoria predominante, do período para sua realização e, no caso de auditoria especial (não programada), do ato administrativo que motivou a sua realização;
- b) **contextualização:** breve histórico sobre o objeto da auditoria, com indicação dos trabalhos anteriores e principais constatações, aspectos que motivaram sua inclusão no PAAI ou, no caso de auditoria especial, os pontos fundamentais da denúncia, da representação ou do ato que motivou a realização da auditoria;
- c) **definição dos módulos de auditoria:** esta opção poderá ser adotada quando houver indicativos de que a segmentação do objeto possibilitará maior objetividade na execução e obtenção de melhores resultados na auditoria;

d) especificação dos objetivos preliminares: os objetivos preliminares poderão ser revisados após a etapa de planejamento ou pré-auditoria. Se houver a segmentação do objeto, deverão ser definidos por módulo de auditoria;

e) definição do novo cronograma geral do projeto de auditoria.

9.2. Registro de Notas e Comentários

As notas e comentários, juntamente com os demais detalhes das constatações, servirão de base para a elaboração do relatório de auditoria, ainda que nem todas venham a se caracterizar, parcial ou integralmente, como um achado de auditoria.

O seu registro não tipifica uma fase isolada da metodologia, já que deve ocorrer ao longo da execução dos trabalhos, na medida em que o auditor veja conveniência de proceder a anotação, até para não desconsiderar aspectos que podem se tornar relevantes na medida de outras constatações. Desta forma, é aconselhável adotar como regra escrever a mais do que a menos, sem impor pré-julgamento no momento da realização do trabalho, até porque ao final, no momento da elaboração do relatório de auditoria, esses registros serão depurados e confirmados.

Desta forma, é possível que já na etapa de planejamento ou pré-auditoria possam surgir assuntos que devam ser registrados, porém, a maior parte das notas e comentários será decorrente da fase de avaliação dos procedimentos de controle e, principalmente, dos exames de auditoria propriamente ditos, através da aplicação dos programas.

Portanto, mesmo que um comentário, em determinada etapa do trabalho, possa não ser conclusivo para os fins de inclusão ou não no relatório de auditoria, é aconselhável que seja procedido ao registro, de maneira a garantir que todos os aspectos importantes, constatados ao longo do trabalho, possam formar uma base sólida para o relatório final. As questões então levantadas possivelmente serão elucidadas ou complementadas até o final do trabalho.

É importante lembrar que cada comentário deverá estar respaldado em evidências. Assim, à margem direita, antes do início do comentário, deverá ser anotado o número do documento de auditoria que contém as evidências e neste deverá ser anotado o código do documento de auditoria onde está registrado o comentário. Esta prática faz parte da chamada de referência cruzada, que será melhor explicada mais adiante.

9.3. Levantamento das rotinas e avaliação dos controles internos

Esta fase deve ser executada integralmente nos casos de auditorias regulares com a abordagem de auditoria operacional, quando, para cada módulo, e de acordo com os respectivos objetivos, deverão ser identificados os processos e os **procedimentos de controle** adotados nas unidades executoras. Da análise dessas rotinas, com suporte numa visão dos riscos envolvidos, deverão ser identificados e relacionados os **pontos de controle**, que servirão de base para a elaboração dos programas de auditoria.

O auditor poderá valer-se dos mapas de processos atinentes ao assunto objeto da auditoria, bem como das instruções normativas do SCI, com as respectivas Matrizes de Riscos e Controles que forem aplicáveis.

Essa avaliação dos controles internos pode ser dispensada, no todo ou em parte, para outros segmentos ou abordagens de auditoria, quando o seu escopo for previamente determinado, principalmente nas auditorias especiais quando, em função de alguma demanda, estiverem claras as razões que motivaram a necessidade do trabalho.

A avaliação dos controles internos poderá ter um salto de qualidade na medida em que os auditores encarregados da atividade busquem orientações em publicações especializadas, relacionadas à área pública, para poder abstrair o que for aplicável à DPEMT e/ou ao trabalho que estiver desenvolvendo.

Dentre as principais fontes de referência destacam-se os estudos publicados desde 1992 pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), cuja versão original foi denominada de Internal Control – Integrated Framework (Estrutura integrada de controles internos). Estes estudos vêm sendo aceitos globalmente como sendo uma estrutura adequada para ser aplicada nas organizações, de forma a conduzir o processo de controles internos de forma eficiente e eficaz.

Dentro da estrutura do COSO, nos controles Internos existem os objetivos e os componentes que interagem entre si. Os objetivos são:

Operacional: este relacionado com a eficiência e eficácia dos processos operacionais, incluindo o desempenho quanto ao alcance das metas financeiras e/ou operacionais, e a também a salvaguarda dos ativos contra a ameaça de perdas.

Comunicação: aqui está relacionada com o processo de comunicação externa e interna, principalmente quanto à integridade, totalidade, transparência e tempestividade das informações.

Conformidade: diz respeito à aderência as normas, leis e regulamentos em que a organização tem obrigação.

Para obter mais detalhes que podem auxiliar a avaliação dos controles internos ao nível do assunto objeto da auditoria, pode-se consultar a subseção A.2, do Capítulo III, da Parte 3 da Instrução Normativa SCI-01/2019.

Outra fonte de pesquisa pode ser o chamado Control Self-Assessment (CSA), que é um processo de autoavaliação de controles e riscos e de implementação de planos de ação para solução de problemas. A autoavaliação de controle é uma metodologia que pode ser utilizada por gerentes e auditores internos para avaliar a adequação dos processos de gerenciamento de risco e controle de uma organização, bem como da efetividade dos controles internos estabelecidos para minimizar os riscos do negócio.

Além destas, diante de situações mais complexas, existem outras publicações relacionadas à matéria que podem ser pesquisadas para melhor orientar os trabalhos, desde que seja mantido o equilíbrio entre o tempo dispensado em tais pesquisas e sua aplicação prática traduzida em melhores resultados no trabalho, tendo em vista as características e porte da DPEMT. Assim, antes de um maior envolvimento com o estudo desses instrumentos, deve-se tomar precaução quanto à sua efetiva contribuição para o trabalho a ser desenvolvido, pois as abordagens neles tratadas nem sempre são exequíveis ou aplicáveis a qualquer organização pública. Ter em mente que é melhor adotar procedimentos mais simplificados para avaliação dos controles internos, de fácil absorção pela equipe de auditoria, com evolução gradativa.

Como resultado do levantamento das rotinas e avaliação dos controles internos, os objetivos gerais da auditoria podem ser decompostos em objetivos específicos, direcionando ainda mais os exames. A título de exemplo, podem-se citar, a partir do objetivo geral de avaliar o acesso da população aos serviços prestados pelos Núcleos da Defensoria Pública, os seguintes objetivos específicos:

- a) Verificar se o tempo médio de espera por atendimento é muito elevado.*
- b) Verificar se os recursos humanos disponíveis são qualificados e suficientes para o atendimento da demanda.*
- c) Verificar se os recursos materiais disponíveis são adequados e suficientes para o atendimento da demanda.*

Nesse sentido, a adequada formulação das questões é fundamental para o sucesso da auditoria, uma vez que terá implicações nas decisões quanto aos tipos de dados que serão

coletados, ao método de coleta a ser empregado, às análises que serão efetuadas e às conclusões que serão obtidas.

Em paralelo à revisão e/ou decomposição dos objetivos, pode haver a confirmação do escopo da auditoria, quando poderá haver uma clara definição da abrangência (áreas, controles, sistemas, atividades e práticas que serão auditados), do período necessário para os exames e da extensão dos procedimentos de auditoria que serão realizados.

Também nesta fase poderá ser constatada a necessidade de mudança de membros da equipe de auditoria previamente designada, já que se pode definir com maior precisão o perfil desejado, em especial quando se julgar que o objeto auditado requer conhecimentos técnicos específicos. Igualmente, devem ser anotadas neste ponto todas as necessidades de recursos, materiais e humanos, não ordinariamente disponíveis para a equipe de auditoria.

9.3.1. Identificação de riscos para fins de auditoria

Com o objetivo de prover o direcionamento do trabalho de auditoria para a obtenção dos melhores resultados possíveis, a boa técnica recomenda que, no procedimento de avaliação dos controles internos inerentes aos processos ou assuntos objeto da auditoria, sejam também identificados e avaliados os riscos. No entanto, a aplicação dessa técnica deve ser precedida de uma previa avaliação sobre a sua aplicabilidade ao objeto da auditoria, bem como, da relação custo x benefício. Por isso é importante que, gradativamente, os auditores internos busquem um melhor conhecimento sobre a matéria visando as adequações para a realidade de cada projeto de auditoria.

Algumas regras gerais aplicáveis à avaliação de riscos no processo de auditoria:

- a) procurar identificar os possíveis riscos associados aos objetivos da atividade ou do processo de trabalho objeto da auditoria e aos objetivos de controle interno aplicáveis ao caso;
- b) na avaliação devem ser consideradas, mesmo que de forma empírica, a probabilidade de ocorrência e consequências das situações de riscos identificadas;
- c) para cada possível situação de risco identificada avaliar, ainda que superficialmente, o nível dos controles internos existentes para mitigá-lo;
- d) consultar as matrizes de riscos anexadas às instruções normativas do SCI aplicáveis ao trabalho objeto de auditoria.

Alguns exemplos de riscos que podem estar relacionados ao projeto de auditoria:

- a) ocorrência de operações e gastos em desconformidade com as normas legais e regulamentares (risco de Compliance);
- b) possibilidade de conduta em desconformidade com a ética (idem);
- c) possibilidade de má utilização ou dano ao patrimônio público;
- d) acesso não autorizado a programas e recursos de tecnologia da informação e a informações;
- e) ocorrência de despesas sem finalidade pública;
- f) ações e gastos dissociados dos instrumentos de planejamento;
- g) possibilidade de não serem atingidos os objetivos do processo ou atividade sob análise;
- h) outros riscos segundo as peculiaridades da atividade a ser auditada.

A leitura atenta das Seções A e B, do Capítulo III, da Parte 3, da Instrução Normativa SCI-01/2019, que orienta a definição dos procedimentos de controle preventivos, auxiliará significativamente o auditor na identificação de riscos para fins de planejamento da auditoria.

Adicionalmente, são transcritas a seguir algumas citações que constam do Manual de Auditoria Interna do Tribunal de Contas do Distrito Federal as quais igualmente, poderão ampliar a visão do auditor na identificação e avaliação dos riscos:

O Risco Inerente – RI é aquele que decorre da própria natureza da operação, independentemente da existência de controle. A susceptibilidade de ocorrência de erro ou irregularidade decorre da natureza do negócio, dos componentes e dos sistemas de informações. O Risco Inerente deve ser avaliado sem levar em consideração a existência de controles na instituição, como se depreende do conceito de José Perez Júnior Hernandes:

“É a percepção da possibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes, mesmo antes de se conhecer e avaliar a eficácia do sistema de controles da empresa.”

Para o estabelecimento do Risco Inerente, é preciso levar em consideração a **materialidade**, que consiste na magnitude de uma incorreção ou erro de informação, cujo efeito, se conhecido pelo usuário, provavelmente modificaria ou afetaria suas conclusões. Por isso, é pertinente estabelecer o valor da materialidade, ou seja, o valor de erro máximo, cuja ocorrência, na opinião do auditor, não implica em erro material na conclusão emitida. Esse valor, obviamente, deve ser compatível com a natureza das atividades exercidas pelos jurisdicionados, não sendo adequado, portanto, o estabelecimento de valor comum a todos.

O valor de materialidade é empregado nas empresas de auditoria, bem assim em instituições de controle governamental, tais como, o Government Accountability Office – GAO (EUA) e o National Audit Office – NAO (Reino Unido). Trata-se, portanto, de ferramenta que tem sido objeto

de criteriosos estudos técnicos, em nível profissional e doutrinário, merecendo, por isso mesmo, adequada atenção das instituições.

O valor de materialidade, em especial a forma de calculá-lo, não é algo ainda consensual. Todavia o seu cálculo considera, sempre, o tipo de atividade exercida pela unidade auditada.

Cabe ressaltar que outras questões atinentes à materialidade devem ser consideradas, tais como a natureza do erro e o contexto em que ocorreu, com seus desdobramentos.

Obviamente, a materialidade aqui referida não deve ser considerada nos casos de irregularidades resultantes de atos voluntários e intencionais, como fraudes e desfalques, oportunidade em que o fato deve ser levado ao conhecimento do Plenário, para as providências cabíveis.

Outro ponto a ser considerado no Risco Inerente, notadamente em auditorias não contábeis, diz respeito à relevância, que consiste na importância de um fato em relação ao objeto da auditoria.

O **Risco de Controle – RC** é o risco de não haver um bom sistema de controle interno que previna ou detecte, em tempo hábil, erros ou irregularidades relevantes. O Risco de Controle está relacionado à eficácia dos mecanismos de controle interno. Por não haver controle interno perfeito, o risco sempre existe.

Concluída a fase de levantamento das rotinas e avaliação dos controles internos com a identificação dos riscos, deve ser elaborada a matriz a seguir, que é resultante da identificação de questões importantes a serem consideradas na definição (ou redefinição) dos objetivos específicos e na elaboração dos programas de auditoria, de forma a identificar áreas e aspectos relevantes a serem auditados, visualizar a priorização das ações e definir melhor a extensão dos exames.

Modelo 2: Matriz de Riscos para fins de Auditoria

INFORMAÇÕES GERAIS SOBRE O CONTEÚDO (se for o caso):

AUDITOR RESPONSÁVEL: (citar o nome ou informar que é um documento compartilhado pela equipe de auditoria – alternativamente cada um pode fazer o seu e depois os dois serem juntados num mesmo arquivo

Riscos Identificados	Nível	Controles existentes	Orientação para os exames de auditoria
Descrever os Riscos identificados, por ordem de relevância)	Elevado Moderado Alto	Fracos Adequados Fortes	Descrever aspectos que não poderão deixar de ser incluídos nos programas de auditoria.

A extensão dos exames, atinentes a cada um dos riscos especificados na Matriz, deverá ser determinada conforme a orientação constante da tabela a seguir:

TABELA PARA DETERMINAÇÃO DA EXTENSÃO DOS EXAMES DE AUDITORIA		
Nível do Risco	Controles Existentes	Grau de Extensão dos Exames
Elevado	Fracos	Alto
	Adequados	Moderado a alto
	Fortes	Baixo a moderado
Moderado	Fracos	Moderado a alto
	Adequados	Moderado
	Fortes	Baixo
Baixo	Fracos	Baixo a moderado
	Adequados	Baixo
	Fortes	Muito baixo

9.4. Elaboração da Matriz de Planejamento

A Matriz de Planejamento é uma esquematização das informações relevantes obtidas nas fases de planejamento e de levantamento das rotinas com avaliação dos procedimentos de controle, com o propósito de orientar a equipe na fase de execução da auditoria. É uma ferramenta que representa mais nível de planejamento, mais sistemático e dirigido, facilitando a comunicação de decisões sobre metodologia entre a equipe e os superiores hierárquicos e auxiliando na condução dos trabalhos de campo.

Portanto, sua elaboração, por módulo de auditoria (se for o caso), decorre dos levantamentos, estudos e avaliações efetuadas nas fases anteriores desta metodologia e deve especificar, de forma genérica, a abordagem a ser utilizada, o escopo e a extensão dos testes, os riscos de auditoria e os componentes a serem verificados. Já a explicitação dos procedimentos de auditoria a serem aplicados, com o intuito de obter evidências suficientes e adequadas para dar sustentação ao relatório de auditoria, ocorrerá através dos programas de auditoria.

A Matriz de Planejamento é um instrumento flexível e o seu conteúdo pode ser atualizado ou modificado pela equipe, à medida que o trabalho de auditoria progride. Por exemplo, poderá ser revisada diante da não confirmação, ao longo dos exames, das impressões iniciais quanto a uma possível situação de risco.

A Matriz de Planejamento poderá conter os seguintes campos:

- a) objetivos específicos do trabalho;
- b) riscos associados (quando identificados);

- b) tipos de auditoria e abordagem a ser utilizada;
- c) informações requeridas e as respectivas fontes;
- d) cronograma de trabalho com especificação das fases;
- e) outras informações julgadas importantes pelo coordenador dos trabalhos.

Quando corretamente preenchida, a Matriz permite fixar a importância relativa de cada trabalho e sua divisão racional entre os membros da equipe, antecipar a descoberta de problemas e, ainda, proporcionar o acompanhamento e a revisão dos trabalhos de auditoria por parte do supervisor.

9.5. Elaboração dos Programas de Auditoria

O programa de auditoria, a ser elaborado pelo coordenador do projeto de auditoria, deve detalhar passo a passo os exames a serem efetuados para que sejam atingidos os objetivos da auditoria, com especificação dos documentos/transações a serem examinados, quais os exames a serem efetuados, o período de seleção, critérios e extensão das amostragens, fontes de consulta, outros procedimentos a serem adotados pelo auditor, etc.

É a qualidade do programa de auditoria, associada à sua correta e integral aplicação, que irá determinar a qualidade dos resultados obtidos no processo de auditoria. Assim, sua elaboração não poder ser dissociada dos produtos resultantes das fases anteriores da metodologia, acima especificadas.

Também os aspectos abaixo, transcritos do Manual de Auditoria Interna do Tribunal de Contas do Distrito Federal, poderão ser considerados quando da elaboração dos programas

O **Risco de Auditoria – RA** é a possibilidade de ocorrência de erro técnico que possa afetar significativamente a conclusão do auditor e, por conseguinte, suas proposições. O RA é composto pelo **Risco Inerente**, **Risco de Controle** e **Risco de Detecção**. Para se estabelecer o RA, esses aspectos do risco devem ser avaliados individualmente, em um primeiro momento, e, posteriormente, em conjunto. O primeiro a ser avaliado deve ser o Risco Inerente ou Implícito.

O **Risco de Detecção – RD** é o risco de não serem descobertos pelo auditor eventuais erros ou irregularidades relevantes. A existência desse tipo de erro geralmente é devida a procedimentos de auditoria inadequados, à inaptidão da equipe de auditoria ou à interpretação errônea de testes aplicados.

Risco de Detecção pode eventualmente ser substituído pelo **Risco da Amostra – RAm**, caso os trabalhos sejam pautados em métodos estatísticos. O Risco da Amostra consiste na probabilidade de um erro ou irregularidade não ser encontrado pelo auditor, por não estar incluso na amostra.

Dentro da avaliação do Risco de Detecção, deve-se considerar se os critérios estabelecidos são de fato razoáveis, atingíveis e pertinentes, posto que sua inadequação poderá conduzir a conclusões equivocadas ou insuficientes. Outrossim, a avaliação dos critérios eleitos deve ser prática contínua ao longo do trabalho, cabendo a revisão do Plano de Auditoria, tão logo seja identificada qualquer anomalia em relação aos referidos critérios.

Portanto, o Risco de Auditoria pode ser representado pela equação: **RA = RI*RC*RD.**

A análise do Risco de Auditoria é procedimento contínuo, devendo ser refeita a cada fase do processo de auditoria. Consequentemente, pode-se afirmar que existirão tantas análises quantos forem os procedimentos levados a efeito.

Cabe observar que é a adequada avaliação dos riscos de auditoria que define a profundidade e a natureza das atividades de investigação (testes substantivos), uma vez que quanto maiores forem os riscos existentes, necessariamente maiores serão os procedimentos específicos necessários para minimizá-los.

Estabelecer os riscos envolvidos permite antever possíveis falhas, mediante a inclusão, no programa de auditoria, de procedimentos com o propósito de minimizar a ocorrência de falhas/impropriedades que possam afetar significativamente os resultados dos trabalhos de auditoria.

Como resultado da avaliação do Risco de Auditoria tem-se uma relação dos fatores de risco para a auditoria e de sua influência nos objetivos, escopo, critérios e procedimentos a serem realizados. O detalhamento dos fatores de risco deve ser mais analítico quanto maiores forem a materialidade e a relevância envolvidas.

Esse risco decorre basicamente das seguintes situações:

- a) utilização de critérios indevidos que podem resultar em afirmações equivocadas;
- b) falta de definição precisa do escopo, afetando a interpretação dos resultados;
- c) confiança e consequente apoio em controle interno deficiente;
- d) não detecção de desvios significativos em relação aos critérios fixados;
- e) emprego de técnicas inadequadas de coleta e análise de dados.

A equipe de auditoria deve estar sempre atenta à materialidade dos valores envolvidos, à relevância e aos possíveis riscos de fraude, levando em conta oportunidades e atitudes individuais que possam permitir sua ocorrência.

Para cada módulo de auditoria e/ou, diante da necessidade ou conveniência, para cada objetivo específico, redefinidos após a etapa de avaliação preliminar, deverão ser especificados os exames a serem efetuados, atribuindo-se um número para cada conjunto de exames, identificados por questões de auditoria.

O primeiro passo, portanto, é a formulação das questões de auditoria, explicitadas na forma de tópicos que passem a ideia do que deve ser examinado. Na sua elaboração devem ser levados em conta os seguintes aspectos:

- a) clareza e objetividade;
- b) uso de termos que possam ser definidos e mensurados;
- c) viabilidade investigativa (possibilidade de ser respondida);
- d) articulação e coerência (o conjunto das questões elaboradas deve ser capaz de levar à consecução dos objetivos de auditoria previamente identificados).

O tipo de questão a ser formulada deverá ter uma relação direta com a natureza da resposta e do tipo de informação que se pretende obter, já com vistas à elaboração do relatório de auditoria.

De posse dessas questões, formulam-se os exames a serem efetuados, ou seja, os procedimentos que levem a possíveis achados de auditoria, para que, assim, possam ser obtidas as evidências necessárias.

Os programas de auditoria devem retratar claramente os procedimentos a serem realizados pela equipe; os documentos a serem examinados e o quê verificar em cada documento; o período a ser selecionado e a amostragem, sempre com o objetivo de buscar evidências de que podem estar ocorrendo irregularidades ou ilegalidades em função de falhas ou inobservância dos controles estabelecidos, relacionados a cada **ponto de controle** identificado quando do levantamento das rotinas e avaliação dos controles internos. Os exames a serem efetuados devem, portanto, confirmar ou não uma possível deficiência de controle.

Os procedimentos de auditoria devem observar os seguintes aspectos:

- a) ser elaborados especificamente para atender a um ou mais potenciais achados de auditoria;
- b) ser expressos de forma lógica e ordenada;
- c) especificar como os testes devem ser executados, identificando o documento, o registro administrativo ou financeiro, a função ou o controle a ser examinado (procedimento preparatório);
- d) indicar a extensão planejada para cada procedimento.

Deve ser ressaltado, todavia, que o aproveitamento e a aplicação de forma mecânica dos programas de auditoria podem resultar numa limitação de criação e na possibilidade de determinado procedimento não ser aplicado, por não estar previsto. Portanto, cabe à equipe de auditoria manter constante atenção, de forma a identificar, prontamente, eventuais omissões ou falhas, oportunidade em que deverá ser revisada.

Nestas circunstâncias, aconselha-se que o coordenador dos trabalhos proceda às devidas adequações no programa, com eventuais inclusões ou alterações de procedimentos de auditoria, de forma que este passe a refletir exatamente os trabalhos efetuados pela equipe.

Na formulação dos procedimentos de auditoria deverão ser considerados todos os aspectos que possam divergir do procedimento correto, considerando os riscos envolvidos. Assim, sua elaboração pressupõe um prévio conhecimento do objeto auditado, normalmente adquirido nas etapas anteriores.

9.5.1. Definição dos critérios de auditoria

Os critérios de auditoria são parâmetros balizadores da avaliação das práticas administrativas e dos resultados a serem alcançados pela organização. Verificar se o critério está sendo atendido consiste na coleta de evidências de auditoria, que são as provas obtidas pela equipe para embasar suas conclusões.

Na fase de planejamento, os critérios a serem selecionados são, especialmente, aqueles de nível mais abrangente, necessários à avaliação preliminar e à seleção das questões significativas. Estabelecidos os objetivos específicos, devem-se utilizar outros critérios mais analíticos.

9.5.1.1. Características dos critérios de auditoria

A aceitabilidade de um critério como padrão de aferição num processo de auditoria está relacionada à aderência do critério a algumas características essenciais que lhe dão validade. São elas:

- a) **razoabilidade** – os critérios selecionados devem ser atingíveis, factíveis, sob pena de se tornarem ineficazes e não se prestarem aos fins da auditoria;
- b) **pertinência** – devem guardar consonância com o assunto a ser examinado;
- c) **confiabilidade** – critérios confiáveis devem gerar opiniões similares quando usados por diferentes auditores nas mesmas circunstâncias;

d) **objetividade** – critérios objetivos são concretamente definidos e menos sujeitos à deturpação de seu entendimento pelos auditores ou auditada;

e) **utilidade** – critérios úteis são aqueles que produzem achados e opiniões que satisfazem às necessidades de informação do auditado;

f) **clareza** – critérios claros são aqueles enunciados de forma a não deixar lugar para interpretações significativamente diferenciadas;

g) **aceitabilidade** – critérios aceitáveis podem derivar de padrões estabelecidos por organismos reguladores, associações profissionais ou outras autoridades reconhecidas (o estabelecimento de critérios não reconhecidos pelo auditado poderá mostrar-se insatisfatório aos resultados da auditoria, posto que, sujeitos à contestação, podem reduzir os benefícios decorrentes dos trabalhos, em face das controvérsias advindas do não reconhecimento do critério e, por via de consequência, dos resultados decorrentes);

h) **comparabilidade** – critérios comparáveis são consistentes com outros usados em auditorias semelhantes na auditada, em circunstâncias semelhantes;

i) **totalidade** – cabe envidar esforços para assegurar que todos os critérios significativos tenham sido identificados.

Critérios eficazes e úteis respondem a duas premissas:

I- São suficientemente claros no relatório, de modo que um usuário razoavelmente informado e diligente será capaz de avaliar a extensão e profundidade das conclusões e entender quaisquer restrições ou limitações sobre sua aplicabilidade;

II- Tornam possível um julgamento, estimativa ou medição razoavelmente coerentes.

Embora de nenhuma forma eliminem o julgamento profissional, critérios úteis aumentam a probabilidade de que diferentes auditores cheguem a conclusões semelhantes em circunstâncias semelhantes. Portanto, eles são de grande importância ao eliminar grande parte do fator subjetivo, que deve estar ausente ao máximo em uma opinião ou conclusão profissional.

Como parâmetro para avaliação, o emprego de amostragem também pode ser considerado como um critério de auditoria. Neste caso, para a formação de uma opinião isenta e não tendenciosa sobre uma situação ou sobre os controles adotados em determinada unidade, a escolha da amostra para exames deve ser aleatória. Se a amostra for dirigida, a análise poderá ser tendenciosa, o que não permitirá uma real avaliação da situação existente.

As possíveis deficiências com efeitos menos significativos poderão ser avaliadas com base em amostra aleatória atenuada, ou seja, menos rigorosa no que se refere ao seu tamanho.

Para efetuar amostragem por seleção aleatória, pode-se adotar, por exemplo, o seguinte procedimento:

- para selecionar 5% dos registros ou documentos de um arquivo, selecionar 1 a cada 20;
- para selecionar 10%, selecionar 1 a cada 10;
- para selecionar 20%selecionar 1 a cada 5.

Quando possível e aplicável, aconselha-se a utilização das seguintes normas técnicas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, como forma de evitar qualquer influência na definição da amostragem, e de se assegurar quantitativos adequados na seleção das transações a serem examinadas:

NBR 5426/89 – Anexo A:

Tabela 1 – Plano de Amostragem Simples

Tabela 2 – Critérios de Aceitação ou Rejeição

NBR 5425/77:

Tabela 1 – Números Aleatórios

9.5.1.2. Fontes dos critérios de auditoria

Os critérios de auditoria podem ser obtidos das seguintes fontes:

- a) legislação, normas e regulamentos; instruções normativas do SCI;
- b) objetivos, metas estabelecidas ou indicadores previstos ou estabelecidos em lei ou fixados pela administração;
- c) padrões tecnicamente desenvolvidos ou normatizados;
- d) opinião de especialistas;
- e) desempenho obtido em anos anteriores;
- f) desempenho de entidades semelhantes;
- g) desempenho do setor privado.

9.5.1.3. Natureza dos critérios de auditoria

Os objetivos da auditoria como um todo determinam a natureza dos critérios pertinentes. Em termos gerais, devem-se aplicar critérios relacionados com:

- a) a adequação de sistemas e práticas — os sistemas devem responder a riscos; ter desenhos sólidos, de conformidade com práticas normais; e operar eficientemente, fornecendo razoável segurança à administração de que riscos inerentes são gerenciados de forma apropriada;
- b) o cumprimento de autorizações — a autorização é requerida para objetivos, operações, programas e transações individualmente significativas; as despesas individuais devem ser apropriadas, relacionadas com objetivos e aprovadas, e as despesas proibidas por lei não podem ser efetuadas;
- c) as informações sobre responsabilidades (representação fidedigna) — as informações sobre a forma como a responsabilidade delegada foi exercida devem revelar questões significativas, de maneira que: correspondam à substância dos fatos subjacentes, tais como a existência ou ocorrência deles e sua relação com a entidade; forneçam registro completo de eventos e transações significativos; usem convenções aceitas para estimativas e medições; usem convenções aceitas para revelar e apresentar toda a informação pertinente, de forma compreensível;
- d) a adequação dos resultados — a entidade deve alcançar resultados (em áreas importantes) que sejam satisfatórios quando comparados com compromissos e declarações públicas, metas gerenciais, expectativas razoáveis e organizações congêneres.

A adequação de resultados é um julgamento gerencial e, em última análise, um julgamento político, que geralmente envolve soluções de compromisso entre prioridades conflitantes e objetivos. A compreensão do ponto de vista da administração é essencial para se avaliar com justeza a adequação de resultados.

9.5.2. Informações requeridas e fontes

São todas as informações necessárias para se conhecer a condição do objeto auditado e suas respectivas fontes. Tais informações serão comparadas com os critérios de auditoria.

A avaliação de cada item de verificação pode requerer um conjunto de informações. Para cada informação, deve-se listar a respectiva fonte na qual será buscada. Pode ocorrer de uma informação ter mais de uma fonte. Quando isso se verificar, é recomendável que todas as fontes sejam listadas e consultadas, por meio das diversas técnicas de auditoria.

A fonte deve descrever, com a maior precisão possível, o local/documento/processo em que a informação poderá ser obtida.

9.6. Aplicação dos programas de auditoria.

9.6.1. Orientações Gerais

Esta é a fase da execução da auditoria propriamente dita e consiste na aplicação dos procedimentos especificados nos programas, mediante a realização dos “testes de auditoria”.

O objetivo dos papéis de trabalho produzidos nesta fase é deixar evidências da execução dos exames e das constatações decorrentes dos mesmos, de forma a dar suporte aos comentários efetuados, que serão a base para o relatório. Daí porque é importante que sejam elaborados com exatidão e clareza.

Por este motivo, sua elaboração deve seguir rigorosamente as instruções técnicas descritas no item próprio deste Manual, onde se destaca a necessidade de que a identificação (referência) dos papéis seja efetuada com a maior precisão possível. As referências devem permitir o cruzamento dos documentos mestres com os suplementares. Destes com as notas e comentários e estas com a minuta do relatório, permitindo uma fácil localização da fundamentação dos achados (ou pontos) de auditoria relatados.

A seguir são apresentados alguns exemplos de documentos de auditoria produzidos na execução de um primeiro projeto de auditoria regular (XX1) em determinado ano para o sistema administrativo SXX, contendo as referências cruzadas. Observe-se que as referências registradas na margem direita indicam o código (número) do documento que contém mais detalhes sobre o assunto e na margem esquerda o código do documento ao qual os detalhes se destinam.

Essa lógica somente não se aplica diretamente ao documento que contém o programa de auditoria, onde a coluna da direita se refere ao documento que contém a motivação para a inclusão de cada item do programa especificando os exames a serem efetuados e a coluna da esquerda indica o código do documento principal que evidencia a realização dos exames requeridos.

Neste exemplo, o diretório da pasta corrente teria, parcialmente, a seguinte estrutura, onde os destaques em negrito se referem aos documentos criados como exemplo na sequência:

202x – PASTA DO ANO DE COMPETÊNCIA

XX1.1 – PASTA 1 DO PROJETO 1 DO SISTEMA SXX – PLANEJAMENTO OU PRÉ-AUDITORIA

XX1.2 – PASTA 2 DO PROJETO 1 DO SISTEMA SXX – NOTAS E COMENTÁRIOS

XX1.2.1 – documento Notas de Comentários Gerais (em nível do projeto) e/ou:

XX1.2.2.1 – Notas e Comentários Módulo 1

XX1.2.2.2 – Notas e Comentários Módulo 2

XX1.3 – PASTA 3 DO PROJETO 1 DO SISTEMA SXX – AVALIAÇÃO DOS CONTROLES

XX1.3.2.1 – Primeiro documento ref. avaliação dos controles internos do Módulo 1

XX1.3.2.1.1 – Matriz de Riscos para Fins de Auditoria (ref. módulo 1)

XX1.4 – PASTA 4 DO PROJETO 1 DO SISTEMA SXX – MATRIZ E PLANEJAMENTO

XX1.4.1 – Matriz de Planejamento (em nível do projeto) ou:

XX1.4.2.1 – Matriz de Planejamento do Módulo 1

XX1.5 – PASTA 5 DO PROJETO 1 DO SISTEMA SXX – PROGRAMAS DE AUDITORIA

XX1.5.2.1 – Programa de auditoria para o módulo 1

XX1.5.2.1.1 – Programa de auditoria para o módulo 1 – objetivo 1

XX1.5.2.1.2 – Programa de auditoria para o módulo 1 – objetivo 2

XX1.6 – PASTA 6 DO PROJETO 1 DO SISTEMA SXX – EXECUÇÃO DOS EXAMES DE AUDITORIA

XX1.6.2.1.1 d.1 – Documento principal da aplicação do programa de auditoria (em nível de módulos) para o módulo 1 – objetivo 1 (se houver mais de um objetivo específico)

XX1.6.2.1.1 d.1.1 – Primeiro documento analítico ou auxiliar da aplicação do programa de auditoria para o para o módulo 1 – objetivo 1

XX1.6.2.1.1 d.1.1.1 – Documento elaborado ou anexado com detalhes ou comprovações adicionais, vinculado ao doc. XX1.6.2.1.1 d.1.1. (anterior)

Já os documentos de auditoria (papéis de trabalho) poderiam ter configurações e cruzamento de referências semelhantes às que se seguem:

IDENTIFICAÇÃO: **Notas e Comentários Módulo 1**

XX1.2.2.1

AUDITOR RESPONSÁVEL: documento compartilhado pela equipe de auditoria. O autor de cada nota ou comentário está identificado ao final do registro.

Código origem	Notas e Comentários	Ref. Obs.	Item Rel.Aud.
XX1.3.2.1	Quando da análise da distribuição das atividades na ... (transcreve o comentário adicionando mais informações, como por exemplo, a citação de exemplos, as consequências do que foi constatado, etc., já visando a elaboração do relatório)	1	1.4
XX1.6.2.1.1 d.1	No exame do documento constatou-se que ...		3.2
Observações: 1 – (P.Ex.: algum esclarecimento sobre o assunto ou informação adicional). 2 -			

IDENTIFICAÇÃO: **Dados e informações para o Plano de Auditoria**

XX1.3.2.1

INFORMAÇÕES GERAIS SOBRE O CONTEÚDO (se for o caso):

AUDITOR RESPONSÁVEL: (citar o nome ou informar que é um documento compartilhado pela equipe de auditoria – alternativamente cada um pode fazer o seu e depois os dois serem juntados num mesmo arquivo)

(Abrir tantas colunas quantas necessárias)	Ref. N.E	Ref. N.C.	Código destino
	A		
		1	
Notas Explicativas (N.E.): A – (registrar os esclarecimentos necessários). B - ...			
Notas de Comentários (N.C.) (registrar aspectos que chamam a atenção e que podem vir a se constituir em ponto de auditoria, após a execução dos exames e obtenção de evidências) 1 – Quando da análise da distribuição das atividades na ..., verificou-se ausência de segregação de funções entre ... e ... (vide nota 1 em Notas e Comentários) 2 - ... 3 - ...			XX1.2.2.1

IDENTIFICAÇÃO: MATRIZ DE RISCOS PARA FINS DE AUDITORIA

XX1.3.2.1.1

INFORMAÇÕES GERAIS SOBRE O CONTEÚDO (se for o caso):

AUDITOR RESPONSÁVEL: (citar o nome ou informar que é um documento compartilhado pela equipe de auditoria – alternativamente cada um pode fazer o seu e depois os dois serem juntados num mesmo arquivo)

Riscos Identificados	Nível	Controles existentes	Orientação para os exames de auditoria
Descrever os riscos identificados, por ordem de relevância)	Elevado Moderado Alto	Fracos Adequados Fortes	Descrever aspectos que não poderão deixar de ser incluídos nos programas de auditoria.

IDENTIFICAÇÃO – Matriz de Planejamento do Módulo 1

XX1.4.2.1

INFORMAÇÕES GERAIS SOBRE O CONTEÚDO (se for o caso):

(incluir informações julgadas importantes para fins do planejamento dos trabalhos)

OBJETIVOS ESPECÍFICOS DO MÓDULO:

1 – _____

2 - _____

AUDITOR RESPONSÁVEL: (O coordenador da auditoria e/ou o(a) titular da UCI)

Montar a Matriz considerando, no mínimo, as seguintes colunas:

- c) riscos associados a cada módulo;
- b) tipos de auditoria e abordagem a ser adotada;
- c) informações requeridas e as respectivas fontes;
- d) cronograma de trabalho com identificação do período e especificação das fases.

IDENTIFICAÇÃO: **Programa de auditoria para o módulo 1 – objetivo 1**

XX1.5.2.1.1

AUDITOR RESPONSÁVEL: (O coordenador da auditoria e/ou o(a) titular da UCI)

Código origem	Itens do programa	Ref. N.E.	Código Doc. Principal
	(em cada item do programa especificar os exames a serem efetuados indicando detalhes tais como: documentos/registos a serem examinados, fontes de consulta, período de pesquisa, extensão dos exames, critérios para a seleção, critérios para a amostragem e, principalmente, o que não pode deixar de ser examinado, podendo ser anexado um check list quanto for o caso)		
XX1.3.2.1.1	1 – Com base no relativo ao período de selecionar ...		XX1.6.2.1.1 d.1
XX1.4.2.1	2 -	1	
	3 - ...	2	
Notas Explicativas 1 – (por exemplo: explicações adicionais sobre o exame a ser realizado). 2 – (por exemplo: explicações sobre adequações ou extensão dos exames efetuados).			

IDENTIFICAÇÃO: (Atribuir um título que identifique o conteúdo como

documento principal da aplicação do programa de auditoria para

o módulo 1 – objetivo 1)

XX1.6.2.1.1 d.1

INFORMAÇÕES GERAIS SOBRE O CONTEÚDO: (se for o caso)

AUDITOR RESPONSÁVEL: (citar o nome ou informar que é um documento compartilhado pela equipe de auditoria – alternativamente o trabalho pode ser desmembrado e cada um pode fazer o seu documento, com a posterior junção a um mesmo arquivo)

Código origem	(Especificar os documentos ou registros selecionados para exames conforme o programa de auditoria)	TM	Ref. N.E.	Ref. N.C.	Código destino
	Registro ou documento 1	a			
XX1.6.2.1.1 d.1.1	Registro ou documento 2	a/c	A		
	Registro ou documento 3	d		1	
	Registro ou documento 4	a/b/d			

Notas Explicativas (N.E.): A - Para este caso, não se aplica a análise da B - ...	
Notas de Comentários (N.C.): 1 – No exame da ... constatou-se que... 2 - ... 3 - ...	XX1.2.2.1
Tick Mark (TM): a – Examinamos o ... b – Confrontamos com c – Revisamos o cálculo d - ...	

IDENTIFICAÇÃO: (Atribuir um título que identifique o conteúdo como documento analítico ou suplementar relativo à aplicação do programa sobre algum item relacionado no documento anterior)

XX1.6.2.1.1 d.1.1

INFORMAÇÕES GERAIS SOBRE O CONTEÚDO: (se for o caso)

AUDITOR RESPONSÁVEL: (citar o nome ou informar que é um documento compartilhado pela equipe de auditoria – alternativamente o trabalho pode ser desmembrado e cada um pode fazer o seu documento, com a posterior junção a um mesmo arquivo)

Código origem	(especificar os detalhes dos exames efetuados sobre determinado item que conta do documento principal)	TM	Ref. N.E.	Ref. N.C.	Código destino
XX1.6.2.1.1 d.1.1.1		a/b/d			XX1.6.2.1.1 d.1
Notas Explicativas (N.E.): A - ... B - ...					
Notas de Comentários (N.C.): 1 - 2 - ... 3 - ...					
Tick Mark (TM): a – Examinamos o ... b – Confrontamos com c – Revisamos o cálculo d - ...					

IDENTIFICAÇÃO: Neste caso, trata-se de um documento anexado, vinculado ao doc. XX1.6.2.1.1 d.1.1. (anterior) como por exemplo:

XX1.6.2.1.1 d.1.1.1

- cópia de relatório gerado ou obtido pelo auditor a partir de sistema informatizado
- planilha com demonstrativo de cálculos
- cópia digitalizada de documento com comprovações adicionais
- declarações obtidas junto ao auditado
- documentos provenientes de circularização, etc.

No caso de digitalização, é conveniente apor (manualmente) o código do documento antes de digitá-lo.

Os arquivos virtuais com cópias digitalizadas de documentos físicos, listagens, planilhas e demais documentos produzidos por meio informatizado integrarão os papéis de trabalho e deverão ser codificados na sequência correspondente ao documento de auditoria (principal ou suplementar) ao qual estão vinculados ou, na ausência destes, ao item do programa a que se referem.

No processo de execução da auditoria, especialmente em situações em que os sistemas de informações e controles gerenciais apresentam fraquezas, a equipe de auditoria pode necessitar ir além de exames de procedimentos e conduzir testes substantivos para auxiliar e determinar a proporção em que a economicidade, a eficiência e a eficácia têm sido afetadas. Durante a execução da auditoria, qualquer fato relevante detectado não relacionado à auditoria deve ser comunicado ao titular da UCI.

Os exames, as provas seletivas, as entrevistas, a aplicação de questionários, os testes e as amostragens devem seguir o encadeamento lógico, estipulado no programa de auditoria, que foi elaborado considerando os riscos envolvidos, o escopo dos trabalhos necessários à obtenção das evidências de auditoria.

Destaque-se que, na elaboração dos documentos de auditoria, deve-se ter em mente que qualquer relato deve estar devidamente respaldado por evidências baseadas em informações suficientes e perfeitamente documentadas. As evidências devem conter informações pertinentes, suficientes e adequadas para permitir que a equipe conclua adequadamente sobre o cumprimento dos objetivos e questões de auditoria que foram definidas. Deve-se levar em conta que a mesma evidência obtida mediante diferentes procedimentos geralmente proporciona maior grau de confiabilidade e convencimento.

De todo modo, a equipe deve estar segura de que terceiros alcançariam as mesmas conclusões a partir das evidências coletadas, avaliando a cada momento a necessidade de provas adicionais para garantir essa segurança.

9.6.2. Requisição de documentos e informações

Para a aplicação dos programas de auditoria em geral se torna necessário requisitar documentos e informações às unidades, o que pode ser feito verbalmente ou, quando se julgar necessário, por escrito mediante Nota de Auditoria, ao responsável direto pelo objeto do exame.

No caso de não atendimento da solicitação verbal, deverá ser encaminhada Nota de Auditoria ao superior hierárquico daquele a quem foi requerida a informação, oportunidade em que a negativa deverá ser noticiada.

A Nota de Auditoria deve conter, pelo menos, os seguintes elementos essenciais:

- a) número de identificação, sequencial, por projeto de auditoria;
- b) menção expressa ao item do Plano Anual de Auditoria Interna onde o projeto de auditoria foi inserido, ou do ato administrativo que desencadeou uma auditoria especial;
- c) descrição clara e sucinta dos documentos ou informações solicitadas;
- d) parágrafo no qual seja indicado que, nos casos de impossibilidade de atendimento total ou parcial da solicitação, a unidade deve formular, por escrito e no prazo prefixado, esclarecimento fundamentado acerca do descumprimento da obrigação;
- e) indicação do destinatário e a quem e como deverá ser encaminhada a informação requerida;
- f) prazo assinado para o atendimento da requisição, preferencialmente estabelecido de comum acordo com preposto da unidade sob auditoria;
- g) data de emissão.

A negação de atendimento, o não atendimento ou o atendimento parcial de solicitações feitas deverão ser objeto de registro do fato, para posterior menção no relatório de auditoria.

9.6.3. Técnicas de auditoria

A técnica de auditoria consiste no instrumental a ser utilizado na realização dos testes, com vistas à coleta de evidências suficientes, pertinentes e satisfatórias, que permitam a correta avaliação do assunto objeto de exame.

Algumas técnicas de auditoria:

- a) **exame físico:** verificação *in loco* da existência física de objeto ou item (ex.: contagem de estoques, constatação da existência de determinada obra, medição de obra). Nas contagens de estoque e em outros tipos de verificações, quando aplicável, é necessário que o auditor determine com precisão o corte das operações

(cut-off) a fim de que a posição física examinada possa ser posteriormente confirmada.

b) **confirmação formal ou circularização:** Consiste em comprovar mediante declaração escrita de terceiros, a existência e/ou inexistência de bens, direitos e obrigações. Exemplos típicos da aplicação desta técnica é a circularização de contas a receber, contas a pagar, custódia de títulos, etc.

O pedido de confirmação pode ser efetuado diretamente pela UCI ou através do titular da unidade responsável sobre o assunto sob auditoria, através do e-mail corporativo.

O pedido de confirmação deve ser positivo, ou seja, é necessária uma resposta da pessoa de quem se quer obter confirmação formal, a qual deve ser identificada no e-mail de resposta e possuir cargo ou função compatível, que permita confiabilidade na resposta recebida.

c) **revisão analítica:** consiste na realização de análises comparativas, envolvendo o emprego de indicadores de desempenho, econômico-financeiros, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios e objetivando avaliar o comportamento de valores significativos com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas;

d) **exame dos documentos originais:** comprovação, por meio de documentos originais e não de cópias, da autenticidade de atos e fatos de interesse da auditoria (ex.: exame de notas fiscais, exame dos termos de contrato devidamente assinados); quem procede ao exame dos documentos originais deve atentar para:

- **autenticidade:** comprovação de que o documento é autêntico e, portanto, merece fé;
- **normalidade:** constatação de que o documento se refere a ato compatível com a atividade do órgão ou entidade;
- **aprovação:** verificação de que o documento foi assinado ou aprovado por servidor ou gestor competente;
- **registro:** verificação de que o registro da ação da qual resultou o documento foi feito de modo adequado e lançado contabilmente, quando for o caso;

e) **conferência de cálculos:** verificação de que as operações matemáticas estão corretas (ex.: cálculo de juros, cálculo de proventos de aposentadoria, cálculo do preço total de etapa de obra com base em preço unitário);

f) **exame de registros:** constatação da veracidade das informações por meio de exames em relatórios de controle, relatórios, mapas, demonstrativos, registros informatizados etc. (ex.: verificação de registros de consumo de combustível);

g) **entrevista:** investigação por meio de perguntas e respostas (deve-se evitar questionamentos desnecessários; é recomendável que seja aplicada por quem conheça bem o órgão ou entidade sob exame; as respostas podem ser obtidas por meio de declarações formais ou informais);

h) **correlação das informações obtidas:** técnica pela qual se verifica a fidedignidade dos registros principais por meio do exame dos registros auxiliares que dão suporte

àqueles ou como o uso de outras fontes de informação independentes — é empregado para obtenção de evidências de confirmação (ex.: exame do registro auxiliar de estoques ou dos registros de tombamento de bens patrimoniais);

i) **observação:** exame visual que pode revelar erros e problemas — depende de argúcia, conhecimentos e experiência de quem realiza a auditoria (ex.: observação de itens obsoletos durante a contagem de estoque ou da consistência na aplicação dos princípios de contabilidade);

j) **conciliação:** conjunto de procedimentos técnicos utilizados para comparar uma amostra do universo com diferentes fontes de informação, a fim de se certificar da igualdade entre ambas e, quando for o caso, identificar as causas das divergências constatadas. As fontes-base de confirmação podem ter origem interna ou externa;

k) **reexecução:** envolve a execução independente pela equipe de auditoria de procedimentos ou controles que forem originalmente realizados como parte do controle interno do auditado.

9.6.3.1. Aplicação das técnicas de auditoria

Na aplicação das técnicas de auditoria podem surgir algumas limitações quanto às fontes de informação e às condições operacionais de realização do trabalho, ou ainda, diante de eventuais impedimentos para realização de algum procedimento, situação onde deverá ser indicado um procedimento alternativo.

Cada procedimento deve ter o auditor encarregado pela sua execução. Tem como objetivo distribuir a responsabilidade entre os membros da equipe, organizar o trânsito de informações entre a equipe e o supervisor e, por consequência, facilitar a supervisão.

Ressalte-se que o encarregado não será necessariamente o único a realizar efetivamente cada procedimento. Trata-se do responsável pela sua realização. Em um procedimento mais complexo e que exige a participação de mais de um membro da equipe, caberá ao encarregado planejar e coordenar sua execução, reportando ao supervisor eventuais dificuldades.

Ante as dificuldades de, previamente, dividir adequadamente a carga de trabalho entre os membros da equipe e prever os contratempos que possam surgir durante a execução, o encarregado da aplicação do procedimento pode ser determinado apenas nesta fase. Se foi determinado já no planejamento, nada impede que seja alterado durante a execução. Frise-se que a Matriz de Planejamento não é estanque e deve sempre ser readequada ao desenvolvimento dos trabalhos.

Deve-se definir previamente o tempo necessário, em dias úteis, para a realização de cada procedimento, considerando a quantidade de auditores alocados. Essa informação será utilizada no estabelecimento do cronograma de trabalho e como referencial para futuros trabalhos. O cronograma corresponde à sequência e ao prazo em que os trabalhos serão realizados.

9.6.4. Obtenção de evidências

A evidência é a prova coletada, ou conjunto de provas, que permite formar convicção acerca dos itens de verificação, das questões de auditoria e do objetivo da auditoria e deve ser adequada, relevante e razoável para, assim, subsidiar um apontamento no relatório. Conforme as evidências obtidas, pode-se afirmar com segurança se o item de verificação se mostra regular ou irregular; adequado ou inadequado; verdadeiro ou falso; eficiente ou ineficiente; eficaz ou ineficaz, etc., conforme o caso.

Assim, o objetivo do trabalho de campo é reunir as evidências necessárias para a configuração dos chamados pontos de auditoria que, entre outros aspectos, podem estar associados à ocorrência de erro, fraude ou irregularidade.

Em regra, as normas de auditoria costumam referir-se a erro e fraude, cuja distinção fundamental se baseia no caráter involuntário ou não de um e de outro.

Entende-se por 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.

O termo fraude, por sua vez, refere-se a ato voluntário, intencional, resultante de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, informações, registros e demonstrações. Existe dolo, pois há intenção de causar algum tipo de dano. A fraude pode ser caracterizada, por exemplo, pelas seguintes práticas:

- a) manipulação, falsificação ou alteração, em todo ou em parte, de documentos, registros e transações;
- b) supressão ou omissão de documentos, registros e transações;

- c) acréscimo de documentos, registros e transações sem comprovação;
- d) aplicação de práticas indevidas.

Em princípio, a irregularidade, que inclui as ilegalidades, alcança tanto atos involuntários como voluntários — ou seja, os erros e as fraudes — que resultem, ou não, em dano ao erário, bem como as omissões praticadas por aquele que, tomando ciência de erro ou fraude, não tenha adotado as providências cabíveis.

As evidências de auditoria podem ser classificadas quanto à forma, à fonte e ao tipo de prova obtida.

Quanto à forma, as evidências podem ser classificadas em:

- a) **físicas**: obtêm-se a evidência física quando os auditores inspecionam diretamente, ou observam, pessoas, propriedades ou eventos (pode-se documentar essa evidência em memorando, fotos, desenhos, quadros, mapas ou amostras físicas);
- b) **testemunhais**: obtidas por respostas/declarações preferencialmente por escrito, sendo que, quando verbais, a transcrição do auditor em seus registros também se caracteriza como evidência;
- c) **documentais**: evidência documental consiste em informação de atos praticados, por exemplo, cartas, contratos, registros contábeis, faturas e informação da Administração sobre o desempenho;
- d) **analíticas**: a evidência analítica inclui cálculos, comparações, decomposição da informação em componentes e argumentos racionais.

Quanto à fonte, as evidências podem ser classificadas em:

- a) **obtidas pelo auditor**: obtidas diretamente pelo auditor, por meio de inspeções físicas e observação direta;
- b) **externas**: obtidas com terceiro não pertencente ao objeto auditado;
- c) **internas**: obtidas no objeto auditado;
- d) **justapostas**: obtidas pela correlação de evidências procedentes de mais de uma fonte.

Quanto ao tipo, as evidências podem ser classificadas:

- a) pelo tipo de prova que fornece, como:

positiva: quando a prova obtida dá suporte à conclusão do auditor — é o tipo de prova de menor risco inerente;

negativa: quando a conclusão do auditor decorre da não obtenção de prova positiva de que dada ocorrência/situação não se materializou, ou seja, quando a conclusão do auditor se pautou na não obtenção de provas positivas que permitissem concluir em sentido contrário ao que se objetiva avaliar (ex: conclusão pela efetividade de um controle interno teve por fundamento a não identificação

de situações sugestivas de controle inadequado) — é o tipo de prova de maior Risco Inerente, portanto requer maior cuidado em sua obtenção;

b) pelo que representa:

prova primária: aquela que o auditor considera suficiente, relevante e convincente à comprovação da conclusão alcançada — em dadas situações, pode até dispensar evidências adicionais;

prova confirmativa: trata-se de evidência adicional que confirma a conclusão alcançada por meio da prova primária;

prova contraditória: trata-se de evidência adicional que contradita a prova primária, ou seja, a rejeita — nesse caso, o auditor deverá buscar outras evidências, por meio da extensão dos testes, para confirmar ou refutar a suposta contradição.

O processo de formulação de opinião do profissional de auditoria governamental dependerá, em diferentes graus, da confiança e da qualidade das evidências que obtiver. As fornecidas por terceiros e as obtidas de fontes externas ao ente auditado podem ser mais confiáveis do que aquelas fornecidas por instâncias internas. Também a evidência física é mais confiável do que as informações obtidas mediante entrevistas ou questionários.

Cada evidência registrada na Matriz de Achados deve ser acompanhada da referência ao documento de auditoria que a registra.

9.6.5. Identificação das causas

É a identificação da origem da diferença entre a situação encontrada (condição) na execução do teste e o critério de auditoria. A identificação das causas pode auxiliar na elaboração de recomendações adequadas e construtivas.

Listam-se a seguir as causas mais comuns observadas na prática da auditoria, ressaltando tratar-se de rol meramente exemplificativo:

- a) insuficiência de recursos humanos, materiais e/ou financeiros;
- b) ausência de conhecimento técnico e de capacitação;
- c) comunicação interna deficiente;
- d) tempo insuficiente para a realização de tarefas;
- e) dolo, desinteresse, resistência à mudança;
- f) negligência ou descuido;
- g) ausência de segregação de funções e delegação de autoridade;
- h) falta de rodízio de funcionários;
- i) procedimento de controle interno inexistente ou ineficiente;
- j) planejamento inadequado ou inexistente;
- k) normas inadequadas, inexistentes, obsoletas ou impraticáveis;
- l) desobediência consciente às normas.

Considerando o papel principal da atividade de auditoria no contexto do Sistema de Controle Interno, dentre os exemplos acima, reputa-se como o mais importante as situações onde a inconformidade constatada decorre de inexistência, insuficiência, ineficácia ou inobservância de procedimentos de controle preventivo.

9.6.6. Efeitos

Os efeitos são decorrentes do achado e não das causas; podem ser concretos ou potenciais e financeiros ou não financeiros. Serão concretos quando comprovada sua ocorrência, caso em que, sempre que possível, devem ser mensurados.

Serão potenciais aqueles que não ocorreram, mas poderiam ter-se materializado em razão do achado. Serão financeiros os efeitos relacionados à economicidade e eficiência, a custos, despesas e receitas e não financeiros os relacionados à melhoria em procedimentos gerenciais, com reflexo na qualidade dos bens ou serviços prestados pela Administração, ou que em nome dela sejam realizados por entidade privada ou organização não governamental, como a redução ou aumento do tempo de espera, do prazo de recolhimento do débito, do número de pessoas atendidas etc.

A identificação dos efeitos permite caracterizar a importância do achado e reforçar a necessidade de atuação sobre as causas, bem como a apresentação de proposições específicas destinadas à sua reversão, quando possível.

Na descrição dos efeitos, deve-se levar em consideração que:

- a) as causas e os efeitos estão inter-relacionados;
- b) a relação causa e efeito deve estar suficientemente clara para que a equipe possa elaborar proposições práticas e significativas;
- c) os efeitos podem estar circunscritos a setores isolados ou atuar de forma mais abrangente; constituir fatos isolados ou interferir no sistema como um todo;
- d) os efeitos podem ultrapassar a área sob análise.

9.6.7. Recomendações

As recomendações que serão inseridas no relatório de auditoria visam orientar as ações necessárias para compatibilizar a conduta aos critérios estipulados para os exames e baseia-se na relação de causa e efeito, apontada no desenvolvimento do achado. Deve ser elaborada para suprimir as causas do achado de auditoria, mediante revisão e/ou aprimoramento dos procedimentos de controle preventivos.

As demais orientações sobre a formulação das recomendações constam do tópico 10.3.7, na parte que trata do relatório de auditoria.

9.6.8. Benefícios esperados

Quando possível e nos casos em que for aplicável, na Matriz de Achados pode-se registrar o que se espera como consequência da implementação das recomendações da equipe de auditoria para sanar as causas do achado.

Em última instância, poder-se-ia pensar que o benefício esperado seria a reversão do achado de auditoria, mas, de fato, o que se pretende com este elemento é descrever analiticamente as alterações de aspectos específicos da situação encontrada, decorrentes da intervenção proposta.

Uma vez que a implementação das recomendações deve gerar produtos objetivamente avaliáveis, os benefícios esperados estão relacionados diretamente às transformações que esses produtos promoverão na situação analisada.

9.7. Achados de auditoria

9.7.1. Conceito

Os achados de auditoria, também identificados como “pontos de auditoria”, são situações observadas no decorrer da auditoria nas quais a condição diverge dos critérios fixados. Se o critério for uma lei, por exemplo, o achado de auditoria corresponderá à situação de ilegalidade, ou seja, situação que não atende à lei.

Considerando que os exames são orientados para responder as questões de auditoria, os achados estarão diretamente ligados aos itens de verificação e, conseqüentemente, às questões especificadas no programa de auditoria.

9.7.2. Requisitos básicos dos achados de auditoria

Os achados de auditoria devem ser, simultaneamente:

- a) pertinentes (diretamente relacionados com as evidências);
- b) relevantes;
- c) confiáveis e adequadamente documentados;
- d) bastantes para amparar as conclusões;
- e) convincentes para todos que detenham um mínimo grau de conhecimento do assunto.

9.7.3. Elementos dos achados de auditoria

- a) **condição:** a situação encontrada (*o que é?*);
- b) **critério de auditoria:** parâmetro ou grandeza com a qual se fazem comparações para avaliar e emitir opinião (*o que deveria ser?*);
- c) **causa:** origem da diferença referida no item anterior — deve-se procurar conhecer as causas do desvio identificado (*por que ocorreu?*);
- d) **efeito:** as situações indesejadas desencadeadas pela inadequação da situação considerada em desacordo com os critérios — de modo mais direto, são as conseqüências geradas pelo achado de auditoria (*o resultado*). Para auxiliar na identificação dos efeitos, é importante verificar se, quando do planejamento do trabalho para fins de elaboração do programa de auditoria, houve a identificação de algum possível risco em relação ao item de auditoria no qual se constatou o achado.

9.7.4. Fatores a observar na verificação dos achados

- a) analisar as circunstâncias do momento da ocorrência do fato e não as existentes na época da auditoria;
- b) considerar apenas as informações relevantes à análise e desprezar as que não contribuem para a compreensão do fato;
- c) submeter os achados à crítica, de modo a avaliar a consistência entre causa e efeito;
- d) examinar os achados de forma completa, para obter bases sólidas das provas de auditoria necessárias às conclusões e proposições;
- e) realizar estudo dos achados, se possível, por equipe multidisciplinar, de modo a serem examinados sob diversos pontos de vista;
- f) abster-se de críticas sobre decisões ou práticas de servidores da unidade auditada e fundar conclusões e proposições nos resultados ou efeitos das decisões tomadas ou das práticas adotadas;
- g) indicar, quando possível, os efeitos econômicos ou financeiros do ato ou fato objeto do achado.
- h) indicar, quando for o caso, o risco identificado antes da execução da auditoria, associado ao achado.

9.7.5. Matriz de Achados

A Matriz de Achados é uma forma de organização das informações correspondentes aos achados de auditoria e deve guardar pertinência com a Matriz de Planejamento. Tem por objetivo facilitar a visualização dos resultados, demonstrar a consistência lógica entre os achados, suas causas, seus efeitos, as proposições e benefícios esperados e auxiliar na elaboração do relatório de auditoria.

Os seguintes campos compõem a Matriz de Achados:

- a) Achados de Auditoria
- b) Referência ao item do programa de auditoria
- c) Análises e evidências
- d) Possíveis causas
- e) Possíveis efeitos e/ou riscos associados ao achado
- f) Recomendações
- g) Benefícios esperados (quando possível)
- h) Referência ao item do relatório de auditoria

10. RELATÓRIO DE AUDITORIA

10.1. Orientações gerais

O relatório deverá conter exposição detalhada de fatos e circunstâncias verificados no decorrer do trabalho de auditoria interna, observando a estrutura e orientações deste Manual. Sua elaboração terá por base os apontamentos (notas e comentários) efetuados no decorrer dos exames e deverá guardar consonância com o conteúdo da Matriz de Achados.

Cabe ao coordenador da equipe de auditoria definir o momento, no decorrer dos trabalhos, para iniciar a estruturação do relatório. Com base nesta versão inicial, de uso do coordenador e da equipe, serão efetuadas as inclusões e ajustes até a expedição da primeira versão destinada à discussão interna.

A prática tem demonstrado que a elaboração concomitante do relatório lhe proporciona um conteúdo mais completo e seguro, pois evita que alguns detalhes importantes acabem por

não ser percebidos se for elaborado somente após a conclusão dos exames. Com este procedimento, a transcrição de informações para a minuta do relatório ao longo da execução dos trabalhos, mesmo que sujeitas a confirmações ou complementações, pode auxiliar num melhor direcionamento da auditoria.

A versão final, após discussão interna com a equipe da Unidade Central de Controle Interno, passará pelo processo de discussão com a(s) unidade(s) auditada(s), a qual, no caso de auditorias regulares, será o órgão central do sistema administrativo a que se refere o projeto de auditoria, conforme será detalhado mais adiante.

Na versão final do relatório, é necessário incluir: os comentários das unidades, quando existentes; os casos em que não for possível apresentar recomendações, apontando as causas da impossibilidade e o trabalho necessário à sua formulação; e os assuntos, os pontos ou as questões que requeiram trabalhos adicionais e que, apesar de identificados, não estavam contemplados no objetivo do trabalho ou não foram explorados por não ter sido possível ampliar o escopo para melhor avaliá-los.

Quando a equipe de auditoria avaliar que as ocorrências identificadas precisam ser saneadas de imediato e suas soluções não podem esperar, sob pena de perder a eficácia e a efetividade da auditoria, ou que a complexidade do Relatório Final poderá ensejar empecilho à celeridade processual ou constituir óbice ao adequado acompanhamento das medidas saneadoras propostas, ou, ainda, quando os trabalhos demandarem, em razão de sua peculiaridade, muito tempo para sua conclusão, o titular da UCI poderá optar pela apresentação de um relatório parcial, à medida que cada etapa de desenvolvimento dos trabalhos for concluída.

Essas situações, que em geral podem demandar ações mais contundentes por parte da Administração Superior, devem ser avaliadas com muito cuidado, de forma a evitar conclusões precipitadas em relação ao fato e/ou extensão da impropriedade. Assim, como regra geral, é aconselhável que todas as constatações sejam apresentadas através do relatório final, quando se tem uma visão mais completa.

Deverá ser informada no relatório de auditoria a data final dos trabalhos de campo, significando que foram levados em consideração o efeito de atos, fatos ou operações de que teve conhecimento até aquela data.

10.2. Orientações para a redação

O relatório de auditoria deve atender às regras gerais de redação, observando os seguintes preceitos:

- a) a correção, a coesão, a clareza e a concisão são fundamentais;
- b) o supérfluo — adjetivações inúteis, circunlóquios e orações subordinadas desenvolvidas — deve ser evitado;
- c) os parágrafos devem ser curtos;
- d) o estilo da escrita deve ser simples;
- e) a obscuridade e as ideias desconexas devem ser evitadas;
- f) a maneira mais curta e direta de expor uma ideia é a melhor;
- g) a moderação é necessária, exageros de linguagem e ênfase desnecessária devem ser evitados;

A redação do relatório deve ser, portanto:

- a) **clara:** a informação deve ser revelada de forma lógica e bem ordenada, possibilitando a qualquer pessoa, ainda que não versada na matéria, entendê-la;
- b) **precisa:** a informação deve ser isenta de incertezas ou ambiguidades, não deve deixar dúvidas ou obscuridades que possam causar interpretações diversas, devendo ser exata, correta e pormenorizada;
- c) **oportuna:** a informação deve ser divulgada em tempo hábil para que a adoção de medidas ou seus efeitos possam ser tempestivos e efetivos;
- d) **imparcial:** a informação deve ser fiel aos fatos, focando-os como verdadeiramente aconteceram, com neutralidade, conforme as provas evidenciadas e sem a emissão de juízo de valor;
- e) **objetiva:** a informação deve ser direta, útil, sem distorções, de fácil entendimento e correspondente ao exame ou avaliação realizada;
- f) **concisa:** a informação deve ser breve, escrita sem detalhes desnecessários, mas de forma precisa e de fácil entendimento por todos, sem necessidade de explicações adicionais;
- g) **completa:** a informação, embora concisa, deve ser descrita de forma inteira, acabada, terminativa, sem omissões ou supressões, sem faltar nenhum conteúdo ou significado;
- h) **conclusiva:** a informação revelada deve permitir a formação de opinião sobre os trabalhos realizados;
- i) **construtiva:** a informação deve expressar formas de auxílio, quanto às medidas corretivas e as providências que se fizerem necessárias. Não devem ser utilizadas expressões duras, ofensivas, adjetivadas, comentários desnecessários, inoportunos ou depreciativos;

j) **simples:** a informação deve ser descrita de forma natural, em linguagem de fácil compreensão e interpretação, sem termos complexos, técnicos ou embaraçantes. Quando for necessária a utilização de termos técnicos, esses devem ser explicados em notas de rodapé;

k) **impessoal:** a informação deve ser relatada mediante linguagem impessoal e razões pessoais não devem influir na apresentação de quaisquer fatos.

Escrever bem é saber expressar ideias claras, com rapidez e persuasão. Uma boa redação revela capacidade de raciocínio e esforço pessoal. Assim, cabe ao auditor ficar atento, também, para os seguintes aspectos:

- a) tenha sempre em mente que o tempo do leitor é limitado. O que você escrever deve ser entendido na primeira leitura. Se você quer que seu trabalho seja lido e analisado por seus superiores, seja breve. Quanto menor o texto maior a chance de ser lido por eles;
- b) saiba onde você quer chegar. Antes de redigir, faça um esboço, listando e organizando suas ideias e argumentos. Ele lhe ajudará a não se desviar da questão central. Comece parágrafo importante com sentenças-chaves, que indiquem o que virá em seguida. Conclua com parágrafo resumido.
- c) torne a leitura fácil e agradável. Os parágrafos e sentenças curtos são mais fáceis de ler do que os longos. Mande telegramas, não romances. Para enfatizar, sublinhe sentenças e enumere os pontos principais.
- d) Seja direto. Sempre que possível, use a voz ativa.

Voz Passiva - “Estamos preocupados com que nosso projeto não seja aprovado, o que poderia afetar negativamente nossa fatia de mercado”.

Voz Ativa - “Acreditamos que esse projeto é necessário para manter nossa fatia de mercado”.

- e) evite “clichês”. Use suas próprias palavras.

Clichês - O último, mas não menos importantes...

Direto- Por último...

- f) evite uso de advérbios vagos e não esclarecedores, como “muito”, “pouco”, “razoavelmente”.

Vago- O projeto está um pouco atrasado.

Direto - O projeto está uma semana atrasado.

- g) use uma linguagem simples e direta. Evite jargão técnico e prefira as palavras conhecidas. Não esnobe o seu português.
- h) ache a palavra certa. Use palavras que você conheça exatamente o significado. Aprenda a consultar o dicionário (Google) para evitar confusões.
- i) não cometa erros de ortografia. Em caso de dúvida, consulte o dicionário ou peça a alguém para revisar seu trabalho. Uma redação incorreta pode indicar negligência de sua parte e impressionar o leitor.
- j) não exagere na elaboração da mensagem. Escreva somente o necessário, procurando condensar a informação. Seja sucinto sem excluir nenhum ponto chave.
- k) ataque o problema. Siga o que você pensa sem rodeios. Escreva com simplicidade, naturalidade e confiança.

- l) evite palavras desnecessárias. Escreva o essencial. Revise e simplifique.
- m) evite abreviações, siglas e símbolos. O leitor pode não os conhecer.
- n) não se contente com a primeira versão. Reescreva. Revise. Acima de tudo, corte. Quando se tratar de um trabalho importante, faça uma pausa, entre a primeira e a segunda versão, de pelo menos uma noite. Volte a ele com um olhar crítico imparcial.
- o) peça a um colega para revisar seus trabalhos mais importantes. E de total liberdade para comentários e sugestões.

10.3. Estrutura e conteúdo do relatório

O relatório de auditoria deve conter a seguinte estrutura e conteúdo básico:

- a) Sumário.
- b) Introdução.
- c) Constatações.
- d) Recomendações e orientações sobre medidas a serem adotadas.
- e) Conclusão.
- f) Considerações Finais.

10.3.1. Sumário

Consiste na enumeração dos capítulos e itens (tópicos) do relatório de auditoria. Os capítulos devem ser numerados a partir da Introdução até as Recomendações, em algarismos arábicos.

10.3.2. Introdução

Na introdução deverá ser apresentada uma síntese dos trabalhos realizados, identificando o número do projeto de auditoria e informando: o tipo de auditoria, o objeto, o objetivo geral e os objetivos específicos, os módulos de auditoria, as unidades auditadas e demais informações julgadas relevantes para a contextualização.

Em relação ao escopo, deverá ser informada toda e qualquer limitação que a equipe tenha enfrentado durante a execução da auditoria que teve reflexo nos resultados do trabalho, como, por exemplo, falta de acesso a locais, pessoas, dados etc.

10.3.3. Constatações

Trata-se da descrição objetiva de fatos e circunstâncias verificados no processo de auditoria, que se caracterizam como pontos de auditoria (ou achados). São formuladas a partir dos apontamentos efetuados pelos auditores ao longo do trabalho e que se encontram

registrados em sessão própria nos papéis de trabalho. Devem incluir, quando for o caso, a transcrição de esclarecimentos apresentados pelas unidades auditadas.

Devem ser organizadas por módulo de auditoria, de forma a assegurar razoável agrupamento por assuntos ou objetivos específicos de auditoria, numeradas e identificadas com um título (manchete) que passe uma ideia geral sobre a desconformidade a que se referem as constatações. Dentro do possível, deve-se procurar manter uma equidade entre as questões de auditoria e as constatações.

Quando vários tipos de constatações, de um mesmo módulo de auditoria, tiverem origem numa mesma causa, produzirem os mesmos efeitos ou ensejarem recomendações comuns, aplicáveis a todos eles, estes detalhes poderão ser apresentados apenas no primeiro ponto de auditoria (tópicos) e apor remissões ao tópico no qual o tema foi abordado pela primeira vez.

10.3.4. Recomendações e orientações sobre medidas a serem adotadas

Como já foi mencionado, no contexto do Sistema de Controle Interno o enfoque principal da atividade de auditoria interna é avaliar a eficácia dos procedimentos de controle preventivos. Assim, nas auditorias regulares as recomendações decorrentes dos achados de auditoria devem ser direcionadas ao aprimoramento de tais controles.

Isto pode ocorrer, igualmente, nos demais tipos de auditoria. No entanto, se em função dos trabalhos, em qualquer tipo de auditoria, forem constatadas situações que demandam medidas mais contundentes, por parte da Administração Superior, cabe à UCI, além de recomendações a serem inseridas no relatório, encaminhar ao Defensor Público-Geral um documento apontando tais situações e orientando sobre os procedimentos a serem adotados (instauração de processo administrativo, abertura de sindicância, tomadas de contas especial, sendo essa nas situações onde houver indicativos de dano ao erário).

Ao se formular uma recomendação, deve-se considerar que, em momento posterior, a sua implementação será avaliada. Portanto, a equipe deve evitar recomendações que não possam ter mensuração objetiva do seu grau de implementação. A proposição deverá ser elaborada de maneira que as ações dos gestores direcionadas ao seu atendimento sejam

inequívocas, gerando produtos facilmente identificáveis e avaliáveis, qualitativa e quantitativamente.

Devem ser propostas medidas corretivas que alcancem, conforme o caso, as causas e efeitos dos achados de auditoria, bem como outras que viabilizem o aprimoramento dos controles internos ou de gestão e que, de fato, agreguem valor ao auditado.

Especial atenção deverá ocorrer nos casos onde de recomendações que, em função de sua complexidade, requeira prévia manifestação do auditado quanto à melhor forma de operacionalizá-las e o prazo necessário para sua implantação, quando estas questões deverão ser definidas quando da apresentação da minuta do relatório de auditoria à unidade auditada à qual a recomendação será dirigida.

10.3.5. Conclusão

Compreende uma síntese das constatações, observados o escopo e os objetivos da auditoria, devendo estar em sintonia com as evidências levantadas e as discussões desenvolvidas na fundamentação do relatório.

10.3.6. Considerações finais

Neste tópico devem ser noticiados: os casos em que não foi possível apresentar proposições apropriadas, apontando as causas da impossibilidade e o trabalho necessário à sua formulação; os assuntos, pontos ou questões que requeiram trabalhos adicionais e que, apesar de identificados, não estavam contemplados no objetivo do trabalho ou não foram explorados por não ter sido possível ampliar o escopo para melhor avaliá-los; e outras questões julgadas pertinentes.

10.4. Discussão interna do relatório

Concluída a minuta do relatório, o coordenador do projeto de auditoria deverá convocar reunião interna para apresentação do trabalho, com um dia de antecedência, que contará com a presença dos auditores da equipe e demais integrantes da Unidade de Controle Interno.

Deverão ser utilizados todos os recursos disponíveis, no sentido de possibilitar aos participantes avaliarem o trabalho executado, no que se refere ao atendimento do escopo e objetivos; cumprimento do cronograma, pertinência dos pontos de auditoria (achados) levantados, clareza na redação do relatório, viabilidade das recomendações, etc.

Cabe aos participantes da reunião colocar suas observações no sentido de aprimorar o trabalho. As observações, colocadas em discussão, se julgadas procedentes, servirão de subsídio para o aprimoramento do trabalho, o que resultará num ajuste do relatório, visando assegurar a qualidade técnica da auditoria.

10.5. Discussão com a(s) unidade(s) auditada(s)

A minuta do relatório de auditoria será discutida com o titular de cada unidade envolvida com os exames efetuados, visando:

- a) possibilitar às unidades a apresentação de esclarecimentos e/ou comprovações que possam motivar a revisão dos apontamentos;
- b) ponderar sobre a viabilidade da implementação das recomendações a serem inseridas no relatório.

Esta reunião deverá contar com a participação do titular da UCI e de toda a equipe do projeto de auditoria.

A critério do titular da UCI, a discussão do relatório poderá ser dispensada nos casos das auditorias especiais e auditorias específicas, assim como, nos casos de constatações decorrentes de auditorias regulares que indiquem indícios de irregularidades, as quais ensejarão a adoção de providências por parte da Administração Superior.

Efetuados os ajustes finais, o Relatório de Auditoria será encaminhado, observando-se as disposições das instruções normativas do SCI que tratam da questão da auditoria interna e das formas de comunicação da UCI.

10.6. Acompanhamento das Providências Adotadas

A fase de acompanhamento ou monitoramento tem o propósito de verificar o andamento e certificar a efetiva implantação das recomendações constantes dos relatórios de

auditoria, bem como, da adoção, por parte da Administração, das medidas necessárias para a apuração de irregularidades.

Este procedimento tenderá a aumentar a efetividade da auditoria, que terá seus efeitos estendidos para além do momento da execução, permitindo acompanhar as mudanças de rumo e as correções demandadas, em especial quanto ao fortalecimento dos controles internos.

O processo de monitoramento se dá através das respostas das unidades aos relatórios de auditoria, quando devem informar as medidas adotadas atinentes às recomendações apresentadas, ainda que de forma gradual, quando deverão ser informadas as medidas em curso, até a sua conclusão, visando a sua efetividade, isto é, sua adequação aos objetivos pretendidos.

Independentemente deste acompanhamento, é recomendável que seja procedida à verificação direta pela UCI quanto à adoção das recomendações, o que ocorre, em geral, quando de um novo trabalho de auditoria na unidade, procedimento este conhecido como follow up das recomendações. Nada impede, porém, diante da relevância das medidas em termos de aprimoramento do controle interno, que essa verificação seja materializada por meio de inspeção junto à unidade.

Cabe à UCI manter registro e controle de todas as recomendações decorrentes das auditorias efetuadas, assim como, das medidas adotadas pelas unidades. Idêntico procedimento deve ser adotado em relação às orientações transmitidas para a Administração Superior quanto às medidas necessárias para apuração de irregularidades.

11. EMISSÃO DE PARECER DO CONTROLE INTERNO SOBRE AS CONTAS DO GOVERNO

O parecer do controle interno sobre as Contas do Governo é um produto dos trabalhos de auditoria, principalmente os desenvolvidos sob o enfoque contábil, e de outras atividades realizadas ao longo do exercício, atinentes à análise da execução orçamentária e da situação financeira e patrimonial da instituição, incluindo a aferição da fidedignidade dos demonstrativos contábeis.

Sua elaboração está fundamentada na seguinte legislação:

- Lei Complementar nº 295/2007, que dispõe sobre o Sistema Integrado de Controle Interno do Estado de Mato Grosso – art. 6º, III e XVIII;
- Lei Complementar nº 14/2007 (Lei Orgânica do TCE-MT) – art. 9º.

Também o Regimento Interno do Tribunal de Contas, aprovado pela Resolução nº 14/2007, faz referência ao parecer em seu art. 162, § 2º. onde o documento é identificado como “parecer técnico conclusivo emitido pela unidade de controle interno” (sublinhamos).

Uma boa referência para a elaboração do parecer está na cartilha “Classificação de irregularidades: critérios para as decisões sobre as contas anuais / Tribunal de Contas do Estado”, publicada pelo TCE-MT com atualizações periódicas, sendo a versão vigente na data da elaboração deste Manual a que foi publicada em 2015. Na análise, especial atenção deve ser dispensada às irregularidades classificadas como de natureza gravíssima ou grave, no que for aplicável à DPEMT, principalmente aquelas que já foram objeto de apontamento em relatórios de exame de contas anuais expedidos pelo Tribunal de Contas.

Considerando essas referências, depreende-se que deve haver uma análise de todos os achados de auditoria registrados no exercício, para verificar se existem constatações em volume ou gravidade suficiente para configurar uma situação que possa provocar apontamentos pelo controle externo.

Também constam da referida cartilha alguns exemplos de falhas técnicas que, eventualmente, poderão ensejar ressalvas das contas, mas não existe um critério objetivo para definir o grau de gravidade ou o nível de tolerância para cada tipo de irregularidade ou falha técnica identificada ao longo do exercício, o que leva a questão para o campo da subjetividade.

Também se deve levar em conta a possibilidade de as irregularidades ou falhas já terem sido objeto de ações reparadoras ainda dentro do exercício, o que, em princípio, tornaria desnecessário seu apontamento no parecer.

12. SUPERVISÃO E CONTROLE DOS TRABALHOS DE AUDITORIA INTERNA

A eficiência e a garantia da qualidade da auditoria somente estarão asseguradas se houver uma adequada supervisão dos trabalhos, incluindo a revisão dos produtos gerados em cada etapa do processo. Assim, supervisão e controle adequados são sempre necessários, independentemente da competência individual dos integrantes da equipe de auditoria.

É uma ação de responsabilidade do coordenado do projeto de auditoria e visa garantir, no mínimo, que:

- a) os membros da equipe de auditoria tenham nítida e sólida compreensão do Plano de Auditoria;
- b) a auditoria seja realizada de acordo com as normas e práticas de auditoria;
- c) o programa de auditoria e a estratégia de ação nele especificada sejam seguidos, observadas as alterações autorizadas;
- d) os documentos de auditoria contenham informações probatórias que fundamentem adequadamente todas as conclusões e proposições;
- e) a equipe de auditoria atinja os objetivos estabelecidos;
- f) o relatório de auditoria contenha todas as conclusões e proposições pertinentes.

Uma das mais importantes ações de supervisão diz respeito ao processo de revisão, que, por importante, não deve ser efetuada de maneira superficial ou apressada. Sua importância tem fundamento na necessidade de certificar-se de que a evidência é clara, demonstrável e objetiva, em respaldo aos trabalhos efetuados e aos achados relacionados. A revisão deve levar em consideração alguns fatores, como por exemplo:

- a) conformidade com o Plano de Auditoria e os programas de auditoria;
- b) precisão, confiabilidade do trabalho executado e aceitabilidade dos papéis relacionados como evidências e dos resultados alcançados ou dos achados apresentados;
- c) conformidade com as normas para apresentação de documentos de auditoria.

A aprovação final que o supervisor dá ao Relatório indica a aprovação de todos os documentos de auditoria relacionados com o procedimento e a suficiência de seu conteúdo para respaldar o Relatório em sua totalidade; além disso, ratifica que tenham sido elaborados em observância às normas de auditoria. As perguntas que se originam da revisão devem encontrar as respostas nos documentos de auditoria.

Em alguns produtos gerados durante a auditoria, é conveniente fazer constar manifestação do supervisor, por meio da aposição de rubrica ou assinatura, ou informação, dentre eles: o Plano de Auditoria com os cronogramas, a Matriz de Achados e o Relatório de Auditoria.

A comprovação do supervisor de que tomou conhecimento dos produtos da etapa de planejamento significa que concorda com o conteúdo neles expresso, o que se aplica também aos produtos decorrentes da etapa de execução (Matriz de Achados e Relatório de Auditoria). Se o supervisor discordar do conteúdo desses últimos produtos, poderá, se julgar conveniente, expressar sua opinião em termo apropriado, preservando a independência da equipe.

12.1. Revisão dos documentos de auditoria (papéis de trabalho)

A revisão não se processará somente sobre os produtos finais apresentados pela equipe em cada fase do trabalho. Esta deve incluir os próprios documentos de auditoria (papéis de trabalho) decorrentes da aplicação dos programas de auditoria, pois estes se constituem no elemento base para a fundamentação e comprovação do trabalho realizado.

Além de aferir se possuem todas as características técnicas de que devem se revestir, sua revisão tem por fim avaliar se as evidências neles circunstanciadas são suficientes, a seu juízo, para chegar às mesmas conclusões e opiniões, tal como expresso no Relatório de Auditoria.

A revisão dos documentos de auditoria deve ser executada na medida em que cada fase do trabalho for concluída. Por isso é identificada como “revisão em campo”, quando podem ser exigidos do auditor todos os detalhes, de forma a evitar que, por falta de evidência adequada, algum ponto importante deixe de ser documentado.

Já a revisão de encerramento dos trabalhos deverá ser efetuada antes da emissão da minuta do Relatório de Auditoria, e visa o exame geral de todos os documentos, sobre todos os aspectos, utilizando-se do “Questionário de Revisão de Papéis de Trabalho” (vide modelo na sequência).

A revisão geral dos papéis de trabalho (documentos de auditoria) tem por finalidade reavaliar a fundamentação e a evidência de cada achado (ponto de auditoria) levantado, certificando-se da existência da documentação necessária, sendo que as pendências constatadas deverão ser prontamente providenciadas por quem preparou o papel de trabalho.

Para uma revisão adequada dos documentos de auditoria, alguns procedimentos devem ser enfatizados:

- a) verificação dos programas de auditoria, comparando-os com o conteúdo dos papéis de trabalho, procurando detectar exames não efetuados ou não evidenciados;

- b) revisão do sistema de referência de papéis que foi adotado, procurando verificar se há uniformidade e clareza;
- c) verificação de aspectos relacionados ao esmero pessoal do auditor, tais como: clareza, limpeza, disposição de dados, técnica de redigir, criatividade, etc.;
- d) verificação de aspectos relacionados a requisitos técnicos, tais como: preenchimento de cabeçalhos; indicação de datas; identificação de quem o preparou; consistência entre o título, o exame realizado e seu conteúdo; códigos para identificação de anotações (*tick marks*) adotados; testes efetuados; referências a manuais, normas e leis; citação de servidores que prestaram informações; existência de informações desnecessárias; sistemática de organização física e arquivamento, bem como a organização dos arquivos em meio virtual (diretórios), geração de cópias *backup*, etc.

Como resultado de sua revisão, o coordenador do projeto de auditoria deverá relacionar, em formulário próprio, todos os pontos a serem complementados, onde o auditor deixará evidência do cumprimento dos passos de revisão. Cabe ao coordenador comentar com o auditor todos os detalhes daquilo que está sendo solicitado complementarmente.

QUESTIONÁRIO PARA REVISÃO GERAL DOS DOCUMENTOS DE AUDITORIA (Papéis de Trabalho)

IDENTIFICAÇÃO DO TRABALHO: _____

Perguntas	Sim	Não
1. A pasta corrente (virtual) está completa e bem organizada?		
2. A codificação em cada documento está correta e completa?		
3. As referências cruzadas estão corretas e completas, permitindo facilidade e clareza no manuseio e entendimento dos documentos da auditoria?		
4. Os documentos contêm as anotações de <i>tick mark</i> ?		
5. Os documentos contêm as notas explicativas necessárias para a boa identificação do trabalho realizado?		
6. As notas e comentários relevantes que constam dos documentos estão bem fundamentadas e foram transferidas para o arquivo de notas e comentários?		
7. Todos os documentos de auditoria contêm evidência (anotação) de que foi revidado pelo coordenador do projeto de auditoria ou titular da UCI?		
8. Os documentos físicos solicitados a outras unidades foram devolvidos?		

9. No diretório dos arquivos com papéis de trabalho consta a minuta do relatório de auditoria em suas versões original e final, devidamente dividido por unidades auditadas, paginado e com os pontos de auditoria numerados?		
10. Nas minutas do relatório, para cada ponto de auditoria (achado), consta a referência aos códigos documentos de auditoria que contém as evidências?		
11. As notas de comentários relevantes, constantes do arquivo próprio, foram transformadas em pontos de auditoria (achados) e incluídas no relatório?		
12. Todos os pontos de auditoria que constavam da minuta inicial relatório e não levados em consideração na versão final foram discutidos com os respectivos auditores?		
13. Todas as pendências identificadas no decorrer dos trabalhos foram devidamente solucionadas?		
INCLUIR OUTROS ITENS JULGADOS RELEVANTES PARA A REVISÃO DO TRABALHO		
Data do término dos trabalhos de campo:		
Data da revisão:		
Nome do revisor:		

COMENTÁRIOS: (sobre itens respondidos negativamente)

Nota: este questionário deverá ser respondido pelo coordenador do projeto de auditoria ou pelo(a) titular da UCI ao término dos trabalhos, devendo ficar arquivado na pasta de corrente (virtual).

Usar “X” para as respostas e **N.A.** quando o quesito for Não Aplicável.

RELAÇÃO DE PONTOS A COMPLETAR:

Descrição	Data atendimento	Nome do auditor

12.2. Revisão do Relatório de Auditoria

Os pontos para o Relatório de Auditoria são preparados por todos os auditores que participam do projeto. Inicialmente, cabe ao auditor que os levantou, registrá-los como comentários, na Seção 3 da pasta/arquivo de papéis de trabalho. A revisão dos pontos para o relatório é efetuada pelo coordenador do projeto, à vista dos papéis de trabalho (PT), que comprovam os exames efetuados.

A revisão deve ser efetuada antes da apresentação da versão inicial do relatório para a(s) unidade(s) auditada(s), e deve preocupar-se com aspectos técnicos e redacionais (conteúdo e forma). É um procedimento que tem como finalidades básicas: uniformização de procedimentos; auxiliar o auditor na fundamentação dos pontos de auditoria, garantir boa estruturação e qualidade na apresentação do relatório.

O coordenador deverá efetuar este trabalho utilizando a Guia para Revisão do Relatório (vide modelo na sequência).

O Relatório de Auditoria, preparado pelo coordenador do projeto, antes da emissão de sua versão final, será submetido, ainda, a processo de discussão interna, com a participação da equipe e do titular da UCI. O objetivo principal deste procedimento é a obtenção da máxima segurança quanto à fundamentação dos assuntos relatados, bem como, o exame crítico de cada aspecto abordado.

Nessa ocasião o relatório será avaliado no que se refere ao atendimento do escopo do trabalho, cumprimento do cronograma, pertinência, materialidade e enfoque dado aos pontos de auditoria.

GUIA PARA REVISÃO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

Item de verificação	S/N	Observação
1. Verificar se todos pontos de auditoria provêm do arquivo de notas e comentários da pasta corrente do projeto de auditoria.		
02. Certificar-se de que as notas e comentários que não foram incluídas no relatório são realmente irrelevantes.		
03. Certificar-se da materialidade dos pontos de auditoria (achados) incluídos no relatório.		
04. Constatar que os pontos do relatório estão adequadamente suportados nos papéis de trabalho.		
05. Verificar se existe a possibilidade de consolidar assuntos semelhantes.		
06. Verificar se os pontos estão agrupados por unidades destinatárias ou por assunto. Ex.: Os pontos referentes a aspectos financeiros, ou a gestão de pessoas, ou a questões de tecnologia da informação, etc., devem estar agrupados, facilitando os encaminhamentos parciais dos relatórios.		
07. Verificar se os pontos refletem fielmente o pensamento do auditor que os levantou.		
08. Verificar se os pontos estão adequadamente estruturados, identificando a situação encontrada, consequências e a recomendação para correção.		
09. Verificar se não existem generalizações em relação à quantidade de deficiências detectadas. Por exemplo: mencionar que determinada unidade procede normalmente de “tal modo”, quando na realidade foram identificados poucos casos referentes ao assunto abordado.		
10. Verificar se os pontos estão redigidos de forma clara, precisa e concisa.		
INCLUIR OUTROS QUESITOS JULGADOS NECESSÁRIOS.		

DATA __ / __ / __

REALIZADO POR: _____

DISCUTIDO COM: _____

GLOSSÁRIO

Accountability – (1) Ou Responsabilidade Pública, é a obrigação de pessoas ou entidades, públicas ou privadas, que lidam com recursos públicos, de serem questionadas pelo Fisco, gerencialmente, e pelas responsabilidades dos programas que lhes tenham sido atribuídos, e de fazer relato àqueles que lhes tenham designado estas responsabilidades. É a obrigação de "prestar contas", decorrente de uma responsabilidade que tenha sido delegada. Presume a existência de pelo menos duas partes: uma, que delega a responsabilidade, e a outra, que a aceita, com o entendimento de efetuar o relato da forma pela qual tenha sido cumprida. O controle da responsabilidade (*Accountability Control*) pretende assegurar que o dinheiro alocado a um propósito específico não seja repassado a outro propósito, e que os responsáveis pelas respectivas despesas não realizem gastos em duplicidade. Alguns estudiosos vêm tentando utilizar um neologismo, na forma de "responsabilidade", que corresponde às noções de "responsabilidade" assumida e obrigatoriedade de "responder", de prestar contas. A tendência atual é ampliar a liberdade dos administradores públicos para realizarem suas operações, mas em correspondência com suas responsabilidades em relação aos objetivos e metas. Há também uma tentativa de ligar a preocupação com eficiência à *performance* das nações em implementar os objetivos das políticas governamentais (*TCDF, Auditoria no Controle Externo – Conceitos Básicos e Classificação, 1996, Glossário*). (2) Dever do administrador em dar satisfação ao contribuinte quanto à aplicação dos recursos públicos sob sua gerência. Obrigação de prestar contas por uma responsabilidade outorgada.

Achados de Auditoria – (1) São constatações, ou seja, fatos, atos ou informações significativas observadas durante determinada auditoria. É a diferença observada entre a condição encontrada e o critério de auditoria. Fundamentam-se em evidências ou provas de auditoria, as quais devem ser adequadas, pertinentes e razoáveis, de modo a servirem de fundamento aos próprios achados e às conclusões do auditor. Podem também ser tratados como “pontos de auditoria”. (2) Situações constatadas durante a realização dos exames, que irão se constituir em item do relatório de auditoria. Qualquer fato significativo, digno de relato pelo auditor, indicando, sempre que possível, as causas, os efeitos e, quando aplicável, as normas legais ou regulamentares infringidas.

Amostragem – Processo pelo qual se obtêm informações sobre o todo, e seleciona-se apenas uma parte dos documentos, cadastro ou transações a serem examinadas. O método de amostragem é aplicado como forma de viabilizar a realização de ações de auditoria em situações nas quais o objeto da ação se apresenta em grandes quantidades ou se distribui de maneira pulverizada. A amostra é uma parte de elementos selecionada de uma população estatística.

Auditoria – (1) Processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências sobre ações e eventos econômicos, legais e operacionais, para aquilatar o grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos e a comunicação de resultados a usuários interessados; (2) Auditoria é um exame sistemático das atividades desenvolvidas em determinada organização ou setor, que tem o objetivo de averiguar se elas estão de acordo com as disposições planejadas e/ou estabelecidas previamente, se foram implementadas com eficácia e se estão adequadas.

Auditoria Interna – No contexto do Sistema de Controle Interno, é um procedimento de avaliação independente do funcionamento do SCI, com o fim de medir e avaliar a sua eficiência e efetividade. É um elemento de controle que mede e avalia os demais controles, caracterizando-se mais como uma ação preventiva do que fiscalizadora.

Auditoria Contábil - Trabalho de auditoria interna desenvolvido a partir dos registros e demonstrativos contábeis, com o fim principal de aferir a regularidade e efetividade das operações neles representadas. Visa, também, validar a fidedignidade dos registros e dos demonstrativos contábeis, à luz da legislação, princípios e normas aplicáveis.

Auditoria operacional - No âmbito do Sistema de Controle Interno, é o trabalho de auditoria voltado a medir a efetividade na observância das regras gerais e dos procedimentos de controle estabelecidos nos instrumentos normativos do SCI. É também conhecida como auditoria de desempenho, quando avalia atividades, projetos, programas e ações governamentais, bem como entidades e órgãos públicos, quanto a aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, com objetivo de contribuir para o melhor desempenho da gestão pública.

Auditoria de Gestão - Trabalho de auditoria voltado a medir a eficiência da gestão; tomando como base os indicadores obtidos por meio dos macrocontroles estabelecidos para cada sistema administrativo, do acompanhamento das ações estabelecidas no Plano Plurianual, de informações do sistema de controle de custos e outros indicadores.

Auditoria de Conformidade - Segundo o Glossário de Termos do Controle Externo do TCU, é a auditoria que tem por objetivo o exame da legalidade e legitimidade dos atos de gestão em relação a padrões normativos expressos em normas técnicas ou jurídicas e regulamentos aplicáveis, bem como em relação a disposições de cláusulas de contratos, convênios, acordos, ajustes e instrumentos congêneres. Pode, também, ser entendida como Auditoria de Regularidade, quando verifica a legalidade dos atos de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, praticados pelos órgãos e entidades da Administração e das aplicações de recursos públicos por entidades de direito privado.

Auditoria em Tecnologia da Informação-Trabalho de auditoria voltado a aferir a confiabilidade dos sistemas informatizados e a segurança dos dados e informações. Não se confunde com a utilização desses recursos como suporte às auditorias desenvolvidas sob os outros enfoques.

Auditorias Regulares - São os trabalhos de auditoria destinados a medir e avaliar a eficiência e eficácia dos procedimentos de controle interno adotados pelas Unidades Executoras do Sistema de Controle Interno. Possuem caráter preventivo e devem ser planejados e estruturados em função dos diversos sistemas administrativos.

Auditorias Específicas - São trabalhos específicos, que podem vir a ser realizados em qualquer unidade, passíveis de planejamento baseado em critérios de relevância e materialidade, como por exemplo: exames de contratos complexos e/ou de valores relevantes, exames de processos licitatórios de maior monta etc. Também se incluem neste segmento os trabalhos específicos a serem realizados em unidades da Administração Direta e Indireta, voltados a aferir a regularidade na aplicação de recursos recebidos através de convênios; e em entidades de direito privado, quando se destinam a verificar a regularidade na aplicação de recursos transferidos pela instituição.

Auditoria nas Contas de Governo – São os serviços de auditoria realizados sobre os demonstrativos contábeis e orçamentários da instituição, inclusive para que se dê cumprimento às exigências constantes da legislação e normas do Tribunal de Contas do Estado.

Auditorias não Programáveis (Auditorias Especiais) São aquelas que, por imprevisíveis, não integram o PAAI. São identificadas como Auditorias Especiais e referem-se às verificações a serem procedidas quando for necessário obter maiores subsídios para confirmar a existência de situações que forem encaminhadas ao órgão central do SCI. Incluem o exame de outras

situações não previstas, de natureza incomum ou extraordinária, realizado para atender solicitação expressa do gestor principal da instituição.

Circularização – Obtenção de declaração formal e isenta de pessoa independente e estranha ao órgão ou entidade objeto de auditoria.

Controle - Qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado, etc., com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determinam a legislação e as normas.

Controle Interno - O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados para salvaguardar os ativos, desenvolver a eficiência nas operações, avaliar o cumprimento dos programas, objetivos, metas, orçamentos e das políticas administrativas, bem como, para verificar a exatidão e a fidelidade das informações, assegurando a legalidade, legitimidade, transparência e efetividade dos gastos públicos.

Documentos de Auditoria (ou Papéis de Trabalho) – Correspondem aos registros dos procedimentos adotados, dos testes realizados, das informações obtidas e das conclusões alcançadas ao longo de todas as etapas do processo de auditoria. Para tanto, podem ser empregados os mais diversos meios de registro, como formulários, folhas, fotos, áudio etc., tanto em papel como em meio digital.

Economicidade - Princípio que busca avaliar se a alternativa escolhida foi a melhor em termos de gastos com os recursos empregados. Trata-se, aqui, de saber se o produto foi obtido com o mínimo dispêndio de recursos, ou seja, se apresentou a melhor relação custo/benefício, sem descuidar da qualidade (*TCDF, Planest 1999-2003, Glossário*).

Efetividade - (1) É a conjugação dos parâmetros de eficiência e eficácia no cumprimento da finalidade que a sociedade espera do empreendimento. Traduz um conceito de satisfação do consumidor dos bens ou do usuário dos serviços da organização. Refere-se à aceitação da entidade por seu ambiente operacional. Serve para mensurar o grau de correspondência da instituição aos anseios da sociedade. É medida de avaliação de natureza política, de interesse interno e é indicador de sobrevivência institucional (*TCDF, Planest 1999-2003, Glossário*). (2) Conceito que permite expressar o impacto de uma programação na solução de problemas, ou seja, a determinação do grau de atingimento dos objetivos sociais e econômicos, considerando a adequação da medida adotada, em termo de qualidade, quantidade, custo etc., em relação à satisfação da necessidade da comunidade afetada pela referida medida (*TCDF, Relatório Preliminar das Contas do Governador – exercício de 1998, Glossário*). (3) A efetividade relaciona-se com a extensão em que um programa alcança suas metas e, ao mesmo tempo, obtém o resultado social pretendido pela comunidade beneficiada. Por exemplo, para aumentar a renda em uma certa área, um programa se constituiu em projetos de criação de empregos. Os empregos criados seriam o "output" (produto) dos projetos. Isso contribuiu para o efeito almejado do programa, do qual resultou a elevação da renda, e, portanto, a efetividade do programa. Outro exemplo seria a elaboração de um manual de serviço. O produto esperado seria o manual. Após sua impressão, pode-se afirmar que houve eficácia. Entretanto, a conclusão sobre a efetividade só virá quando da real utilização desse manual de serviço por aqueles aos quais se destina. É claro que nem todos os programas são igualmente objeto de valor, de metas físicas quantificáveis. Ademais, os procedimentos gerenciais para mensuração e os relatórios de efetividade sofrerão variação entre os diversos tipos de programa (*TCDF, Auditoria no Controle Externo – Conceitos Básicos e Classificação, 1996, Glossário*).

Eficácia - (1) Pleno atingimento dos resultados planejados. Ser eficaz é cumprir o que foi prometido, atingindo os fins almejados. Grau com que os objetivos são alcançados. Relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais de determinada atividade. É medida pelo grau de realização dos objetivos organizacionais. Pressupõe definição clara de objetivos e metas. Quanto maior a quantidade de objetivos e metas atingidas, mais eficaz é a instituição. A preocupação é com os resultados, qualquer que seja o custo. É uma medida de desempenho de natureza técnica e de interesse do ambiente operacional interno e externo da organização (TCDF, *Planest 1999-2003, Glossário*). (2) É a extensão em que uma organização, programa, projeto, atividade ou função alcança os seus objetivos, as metas operacionais estabelecidas e outros "produtos" ou efeitos pretendidos. Vincula o relacionamento entre os resultados esperados (impacto pretendido) e os produtos reais (impacto alcançado) em bens, informações ou outros resultados (TCDF, *Auditoria no Controle Externo – Conceitos Básicos e Classificação, 1996, Glossário*). (3) Princípio que permite avaliar se determinado órgão, entidade, programa, projeto ou atividade cumpriu os objetivos e metas previamente fixados, nos prazos estabelecidos. Sua preocupação é com resultados (TCDF, *Relatório Preliminar das Contas do Governador – exercício de 1998, Glossário*).

Eficiência (1) Relação entre produto, em termos de bens, serviços e outros resultados e os recursos utilizados para produzi-los. Mede a capacidade da organização em utilizar, com o máximo rendimento, todos os insumos necessários ao cumprimento de seus objetivos e metas. A eficiência preocupa-se com os meios, métodos e procedimentos planejados e organizados, a fim de assegurar otimização dos recursos disponíveis (TCDF, *Planest 1999-2003, Glossário*). (2) É a relação entre o resultado em bens e serviços produzidos ou outros resultados alcançados por uma entidade ou unidade e os recursos utilizados para produzi-los ou alcançá-los. Pode referir-se a uma entidade inteira ou apenas a uma parte dela, a um programa, projeto ou atividade. Uma operação eficiente produz o máximo de resultados por conjunto de recursos ("inputs") dados; ou tem o mínimo de "inputs" em relação à quantidade e qualidade de serviço obtido. É a extensão pela qual os resultados — "outputs" — e os recursos utilizados para produzi-los se encontram de acordo com reconhecidos critérios ou padrões de desempenho (em resumo, "gastar bem"). As medidas de eficiência tomam a forma de coeficientes *output/input* (produtividade) e custo total/quantidade de unidades produzidas ou serviços prestados (custo unitário). Trata-se de alcançar o melhor e mais produtivo uso possível de bens, pessoas e dinheiro (TCDF, *Auditoria no Controle Externo – Conceitos Básicos e Classificação, 1996, Glossário*).

Equidade – Princípio pelo qual os responsáveis pela Administração Pública utilizam de forma imparcial os recursos que lhe são colocados à disposição pela própria comunidade, a fim de garantir da melhor maneira a justiça social, satisfazendo ao interesse público (Normas de Auditoria Governamental – NAG, Aplicáveis ao Controle Externo, 2010).

Escopo do Trabalho - Abrangência do trabalho, com indicação genérica do assunto e áreas envolvidas, de forma a identificar a profundidade e amplitude do trabalho de auditoria, necessário para alcançar o seu objetivo.

Evidência de Auditoria- É a prova ou conjunto de provas coletadas pelo auditor, que lhe permitem formar convicção acerca do objeto auditado e, assim, subsidiar a elaboração dos comentários e recomendações a serem inseridas no relatório.

Follow up das Recomendações - Verificação efetuada pela equipe da Unidade de Controle Interno, com o objetivo de aferir a efetiva implementação das recomendações que constaram de relatórios de auditoria.

Documento mestre de auditoria (antiga folha mestra) – Documento de auditoria no qual é registrado o resumo ou sintetização do trabalho realizado para atender a um ou mais itens de um programa de auditoria.

Documentos subsidiários de auditoria – Documentos de auditoria nos quais são registrados desdobramentos e detalhes da matéria objeto de folha mestra. Sua elaboração somente se justifica quando houver necessidade de a folha mestra ter desdobramentos.

Instrução Normativa do SCI - Documento padronizado através do qual são especificadas regras gerais e procedimentos de controle inerentes a aspectos ou situações relevantes, relacionadas ao Sistema de Controle Interno, que não estejam retratadas em manuais de rotinas internas na instituição.

Manual de Auditoria Interna - Documento de uso da Unidade de Controle Interno, detalhando aspectos éticos, conceituais e técnicos inerentes à atividade de auditoria interna, incluindo orientações e critérios para a elaboração do PAAI, a metodologia de trabalho a ser adotada, a estrutura dos relatórios de auditoria e seu encaminhamento.

Materialidade - A materialidade na auditoria está diretamente ligada à relevância de um fato em relação ao objeto do exame. Serve de parâmetro técnico para conduzir o trabalho de auditoria, especialmente o planejamento e a definição da extensão dos exames.

Matriz de Riscos para Fins de Auditoria – (1) Resultado da identificação de aspectos importantes para priorizar melhor orientação na auditagem, levando-se em conta um conjunto de variáveis ou fatores que indicam as situações de risco. (2) Instrumento que permite identificar áreas e aspectos importantes a serem auditados, visualizando a priorização das ações e a melhor alocação dos recursos, levando-se em conta um conjunto de variáveis que causem impacto no Risco de Auditoria em um contexto global (Planejamento de um Órgão de Auditoria) ou unitário (Projeto de Auditoria).

Matriz de Planejamento - Instrumento utilizado para organização das informações relevantes do planejamento e dos procedimentos de um projeto de auditoria, objetivando orientar a equipe na fase de execução evidenciar de forma clara e resumida os aspectos a serem enfocados, de acordo com o levantamento previamente realizado.

Matriz de Achados - Instrumento para organização das informações correspondentes aos achados (pontos) de auditoria e deve guardar pertinência com a Matriz de Planejamento. Tem por objetivo facilitar a visualização dos resultados, demonstrar a consistência lógica entre os achados, suas causas, seus efeitos, as proposições e benefícios esperados e auxiliar na elaboração do relatório de auditoria.

Metodologia de Trabalho - Orientação para a execução padronizada de um projeto de auditoria, contemplando as etapas do trabalho com respectivos produtos, o padrão mínimo para elaboração dos papéis de trabalho, a forma de apresentação dos pontos de auditoria, etc., visando assegurar a fácil identificação das evidências e um padrão de qualidade nos trabalhos de auditoria.

Órgão Central de Sistema Administrativo - Unidade instituída para responder pelo gerenciamento e supervisão das atividades afetas a determinado sistema administrativo, na qual se concentra o maior volume de atividades atinentes à função.

Plano Anual de Auditoria Interna - PAAI - Especificação dos projetos de auditoria e demais atividades a serem realizadas pela equipe da Unidade Central de Controle Interno no decorrer

do exercício seguinte, indicando, dentre outros elementos, o segmento da auditoria, a quantidade estimada de horas/homem, o período para a realização do trabalho e o objetivo preliminar. Nas auditorias regulares, os projetos deverão ser estruturados por sistemas administrativos.

Papéis de Trabalho Vide documentos de auditoria.

Ponto de Auditoria – Vide achados de auditoria.

Pontos de Controle - Etapas de um processo sobre as quais, em função de sua importância, grau de risco ou efeitos posteriores, deva haver algum procedimento de controle e/ou acompanhamento.

Pasta corrente – Tipo de pasta em meio físico ou virtual que deve conter os documentos e informações referentes a determinada auditoria, nas etapas de planejamento e execução, e após o seu término.

Pasta permanente – Tipo de pasta em meio físico ou virtual que deve conter informações que possam ser utilizadas em mais de uma auditoria, referindo-se, em geral, a um determinado jurisdicionado.

Pedido de confirmação (circularização) – Utilizado para obter resposta formal de empresas, instituições ou pessoas de fora do âmbito da Instituição na qual a auditoria interna está sendo realizada, a respeito de consulta sobre aspectos inerentes à auditoria visando a confirmação de registro e situações em determinada data, como saldos devedores ou credores, etc.

Plano de Auditoria - Documento no qual devem ser formalmente registrados os resultados do planejamento da auditoria. Sua elaboração requer o conhecimento e a compreensão adequada do assunto que pretende auditar, incluindo os aspectos legais, operacionais e administrativos.

Projeto de Auditoria - Unidade de controle que identifica os trabalhos de auditoria a serem desenvolvidos, que sem encontram em andamento, ou que já foram realizados, especificando os dados gerais e os objetivos preliminares.

Procedimentos de Controle - Procedimentos inseridos nas rotinas de trabalho com o objetivo de assegurar a conformidade das operações inerentes a cada ponto de controle, visando restringir o cometimento de irregularidades ou ilegalidades e/ou preservar o patrimônio público.

Programa de Auditoria - Documento elaborado pelo coordenador do projeto de auditoria, detalhando passo a passo os exames a serem efetuados para que sejam atingidos os objetivos da auditoria, com especificação dos documentos/transações a serem examinados, quais os exames a serem efetuados, o período de seleção, critérios e extensão das amostragens, fontes de consulta, outros procedimentos a serem adotados pelo auditor, etc.

Procedimentos de Auditoria - Trata-se da execução do programa de auditoria, com a realização dos exames destinados a obter informações apropriadas (evidências suficientes e adequadas) que possibilitem ao auditor formar opinião e efetuar os registros necessários para subsidiar o relatório de auditoria. Os procedimentos de auditoria consistem, então, num conjunto de tarefas a serem levadas a efeito pela equipe de auditoria com a finalidade de confirmar se os aspectos materializados na Matriz de Planejamento estão sendo atendidos.

Recomendações – Representam a materialização do resultado dos trabalhos de auditoria e podem indicar medidas a serem adotadas visando o fortalecimento dos controles internos, especialmente os de caráter preventivo e/ou orientações à Administração Superior quanto às ações necessárias para a apuração ou confirmação de irregularidades.

Relatório de Auditoria - Exposição detalhada de fatos e circunstâncias observados em auditoria. Deve conter, necessariamente, a exposição propriamente dita, com a análise dos achados e as proposições.

Relatório Anual de Auditoria Interna – RAAI - Documento que contém o relato das atividades desenvolvidas durante o exercício, pela Unidade de Controle Interno, especificando as auditorias realizadas, os resultados obtidos, as pendências com as respectivas justificativas e outras informações. (Em substituição, as informações podem ser inseridas em seção específica do Relatório Anual de Atividades de Controle Interno – RAACI)

Risco da Amostra - Consiste na probabilidade de um erro ou irregularidade não ser encontrado pelo auditor, por não estar incluso na amostra representativa de determinada população sob análise.

Risco de Auditoria - É o risco de não ser detectada uma irregularidade ou erro pelo auditor. Compreende três vertentes que devem ser analisadas individualmente num primeiro momento e, em conjunto, posteriormente. É representado pelo produto resultante dos Riscos Inerente, de Controle e de Detecção, ou seja: $RA = RI * RC * RD$.

Risco de Controle (RC) - É o risco de não haver controles preventivos adequados que previnam ou detectem, em tempo hábil, erros ou irregularidades relevantes. O Risco de Controle está relacionado à vulnerabilidade.

Risco de Detecção (RD) - Ou Risco de Identificação, é o risco de não serem descobertos pelo auditor eventuais erros ou irregularidades relevantes.

Risco Inerente (RI)-(1) - É a percepção da possibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes mesmo antes de se conhecer e avaliar a eficácia dos procedimentos de controle. Ou seja, é aquele que decorre da própria natureza da operação, independentemente da existência de controle. (2) Possibilidade de perda decorrente de fraude, desperdício ou abuso administrativo devido à natureza específica de uma atividade. Possibilidade de desperdício, perda, uso não autorizado ou apropriação indevida, devido à natureza da própria atividade (TCDF, *Auditoria no Controle Externo – Conceitos Básicos e Classificação*, 1996, Glossário).

Sistema Administrativo - Conjunto de atividades que agreguem processos de trabalho afins, envolvendo todas ou algumas das unidades da organização, as quais executam procedimentos coordenados e orientados pelo órgão central do sistema.

Sistema de Controle Interno (SCI) – Com uma abordagem mais técnica, adequada ao modelo de funcionamento do SCI implementado na DPEMT, pode ser entendido como:

Conjunto de procedimentos de controle inseridos nos processos de trabalho agrupados em sistemas administrativos e especificados nas instruções normativas do SCI, executados no dia-a-dia ao longo da estrutura organizacional, visando a salvaguarda dos ativos, a busca da eficiência operacional, o cumprimento das normas legais e regulamentares e a exatidão e fidelidade dos dados e informações.

Técnicas de Auditoria - São os meios utilizados pelo auditor para a realização do trabalho, de forma a assegurar a obtenção de evidências suficientes, pertinentes e satisfatórias sobre qualquer assunto sujeito a seu exame.

Unidades Executoras do SCI - São todas as unidades integrantes da estrutura organizacional, que ficam sujeitas a observar as regras gerais e executar os procedimentos de controle especificados em manuais de rotinas internas e, quando for o caso, também nas Instruções Normativas do SCI, relacionados aos diversos sistemas administrativos afetos a sua área de atuação, no que tange às suas atividades finalísticas ou auxiliares.

Unidades Executoras de Sistema Administrativo - Unidades que têm participação em processo relativo a determinado sistema administrativo e, assim, se sujeitam à observância de regras e procedimentos de controle especificados em manuais de rotinas internas e/ou em Instruções Normativas do SCI relacionados a determinado sistema administrativo.

REFERÊNCIAS

Além da legislação aplicável ao Sistema de Controle Interno, dentre o acervo técnico pesquisado para a elaboração desta proposta de manual, destacam-se os seguintes instrumentos:

- Guia de Orientação para Implantação do SCI na Administração Pública, aprovado pela Resolução TCE/ES nº 227/2011;
- Livro Sistema de Controle Interno na Administração Pública. /José Osvaldo Glock./ Curitiba: Juruá, 2015 (Segunda edição);
- Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna, com o respectivo Código de Ética da Profissão, desenvolvidas por The Institute of Internal Auditors (IIA) e adotadas no Brasil por intermédio do Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA-Brasil);
- Manual de Auditoria do Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF);
- Manual de Auditoria Interna do Tribunal de Contas do Distrito Federal;
- Glossário de Termos Técnicos do Controle Externo do Tribunal de Contas da União;
- Manual de Auditoria Interna do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, aprovado pela Resolução TC Nº 249, de 18.12.2012;
- Manual de Auditoria de Conformidade do TCEES, aprovado pela Resolução TC Nº 287, de 05 de maio de 2015;
- Manual de Auditoria Interna da ELETROSUL.
- Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso.