



**RIO GRANDE
DO NORTE**

GOVERNO DO ESTADO

CONTROLADORIA GERAL
DO ESTADO – CONTROL



2023

MANUAL

**DE PROCEDIMENTOS
DA AUDITORIA-GERAL**

RN
CONTROL

GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE
Controladoria-Geral do Estado - CONTROL-RN
control@rn.gov.br

Governadora do Estado
Fátima Bezerra

VICE-GOVERNADOR DO ESTADO
Walter Pereira Alves

Controladora-Geral
Luciana Daltro de Castro Pádua

Controladora-Geral Adjunta
Danielle Carvalho Assunção

Auditora-Geral
Maria Antonia Sales

PRODUÇÃO DE CONTEÚDO
Auditoria-Geral do Estado
Allan Jallysson Albano da Silva
Jade Cunha Lopes
Mauricio Neves Gomes
Monica Danielle Souza De Azevedo

Revisão técnica
AUGE - Auditoria-Geral do Estado
CONTROL - Controladoria-Geral do Estado
Maria Antonia Sales

PROJETO GRÁFICO E DIAGRAMAÇÃO
Assessoria de Comunicação
Assessoria Técnica
Ingrid Altino de Oliveira
Maria Laura Jales
Saulo José de Sena Silva

DISPONÍVEL NO SÍTIO
www.control.rn.gov.br

Natal/RN, agosto de 2023.

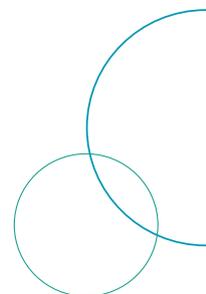
LISTA DE ILUSTRAÇÕES

- Tabela 01** Aspectos a serem analisados em uma avaliação, 23
- Tabela 02** Abordagens da atividade de avaliação, 23
- Tabela 03** Tipos de Consultoria, 24
- Tabela 04** Comparação entre Avaliação, Consultoria e Apuração (adaptado de CGU, 2022), 27.
- Tabela 05** Procedimentos de auditoria, 38
- Tabela 06** Elementos do relatório de auditoria, 79
- Tabela 07** Elementos da introdução do relatório de auditoria, 80
- Tabela 08** Principais aspectos dos capítulos principais do relatório de auditoria, 81
- Tabela 09** Detalhamento dos benefícios. (CGU), 90
- Figura 01** Visão geral do método de seleção de objetos e ações de controle (TCU, 2016), 28
- Figura 02** Classificação dos benefícios, 87



LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AUGE	Auditoria-Geral do Estado
CGU	Controladoria-Geral da União
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
IIA	Instituto dos Auditores Internos
IN	Instrução Normativa
ISSAI	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
MTO	Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal
NA	Nota de Auditoria
NAT	Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União
NBC TA	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica
PAA	Plano Anual de Auditoria
SA	Solicitação de Auditoria
TCU	Tribunal de Contas da União



SUMÁRIO

01 INTRODUÇÃO	07
02 DEFINIÇÕES	11
2.1 INSTRUMENTOS FUNDAMENTAIS DE GESTÃO PÚBLICA.....	11
2.2 SISTEMA DE CONTROLE, CONTROLE INTERNO E AUDITORIA.....	12
2.3 CONCEITOS BÁSICOS RELATIVOS À ATIVIDADE DE AUDITORIA.....	15
2.4 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA AUDITORIA INTERNA.....	18
03. NATUREZA DAS ATIVIDADES	21
3.1 ANÁLISE DE CONFORMIDADE.....	21
3.1.1 Análise da Concessão de Suprimentos de Fundos.....	22
3.1.2 Análise de Convênios e Instrumentos Congêneres.....	22
3.1.3 Análise da Contratação de Mão-de-Obra Terceirizada.....	23
3.1.4 Análise dos Procedimentos de Percepção de Indenização (art. 22, §3º, da Lei Complementar Estadual 638/2018).....	23
3.2 ANÁLISE DE PRESTAÇÃO DE CONTAS (Contas de Governo e Gestão).....	24
3.2.1 Introdução.....	24
3.2.2 Contas de Governo e de Gestão.....	25
3.3 AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL.....	26
3.3.1 Avaliação.....	26
3.2.3 Consultoria.....	29
3.4 APURAÇÃO.....	31
04. GERENCIAMENTO DA AUDITORIA INTERNA	33
4.1 SUPERVISOR DO TRABALHO.....	33
4.2 COORDENADOR DE EQUIPE.....	35
4.3 AUDITORES INTERNOS GOVERNAMENTAIS.....	36
4.4 COLABORADORES EXTERNOS.....	36
05 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	39
5.1 PLANO ANUAL DE AUDITORIA (PAA).....	40
5.2 PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS INDIVIDUAIS.....	47
5.3 PLANEJAMENTO: CONSULTORIA E APURAÇÃO.....	52



SUMÁRIO

6 EXECUÇÃO DA AUDITORIA	55
6.1 COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	56
6.2 TÉCNICAS DE AUDITORIA.....	56
6.3 EVIDÊNCIAS.....	68
6.4 ACHADOS DE AUDITORIA.....	74
6.5 RECOMENDAÇÕES.....	80
6.6 EXECUÇÃO: CONSULTORIA E APURAÇÃO.....	83
6.7 PAPÉIS DE TRABALHO.....	90
07 COMUNICAÇÃO COM A UNIDADE AUDITADA	100
7.1 DOCUMENTO DE FORMALIZAÇÃO DOS TRABALHOS E APRESENTAÇÃO DAS DIRETRIZES.....	102
7.2 REUNIÃO DE ABERTURA.....	102
7.3 DOCUMENTO DE APRESENTAÇÃO DA EQUIPE, DOS OBJETIVOS E DO ESCOPO.....	103
7.4 SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA (SA).....	104
7.5 NOTA DE AUDITORIA (NA).....	106
7.6 REUNIÃO PARA APRESENTAÇÃO DOS ACHADOS E DISCUSSÃO DAS POSSÍVEIS SOLUÇÕES	106
7.7 COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS - RELATÓRIO DE AUDITORIA.....	108
08 MONITORAMENTO	116
8.1 PROCEDIMENTO DE MONITORAMENTO.....	117
8.2 RELATÓRIO DE MONITORAMENTO.....	118
8.3 CONTROLE DE MONITORAMENTO.....	119
09 CONTABILIZAÇÃO DE BENEFÍCIOS	120
9.1 CLASSIFICAÇÃO DE BENEFÍCIOS.....	120
9.2 CONTABILIZAÇÃO DE BENEFÍCIOS.....	124
9.3 VALIDAÇÃO DOS BENEFÍCIOS.....	124
10 REFERÊNCIAS	125



INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 prevê a figura do sistema de controle interno nos artigos abaixo:

Art. 70. A fiscalização **contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial** da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à **legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas**, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo **sistema de controle interno de cada Poder**.

[...]

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, **sistema de controle interno** com a finalidade de:

- I - Avaliar o **cumprimento das metas** previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
 - II - Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da **gestão orçamentária, financeira e patrimonial** nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
 - III - Exercer o controle das **operações de crédito, avais e garantias**, bem como dos direitos e haveres da União;
 - IV - **Apoiar o controle externo** no exercício de sua missão institucional.
- (grifos nossos)

Ao **compreender** as áreas operacional e patrimonial em adição às estritamente financeiras, e ao reconhecer a legitimidade e a economicidade como critérios, a Constituição Federal de 1988 ampliou o escopo de trabalho e de impacto do sistema de controle interno. E neste sistema se encontra preponderantemente a atividade de auditoria.

De acordo com a IN SFC 03/2017:

1. A auditoria interna governamental é uma atividade **independente** e **objetiva** de avaliação e de consultoria, desenhada para **adicionar valor** e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar **auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos**, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos **processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos**. (grifos nossos)



Com base nesta definição, o propósito principal da auditoria interna governamental é agregar valor para **a atividade estatal**, por meio de uma abordagem holística que envolva gerenciamento de riscos e de controles internos.

Registre-se, por oportuno, que a figura da auditoria interna governamental alcança gradualmente uma maior importância com o fortalecimento do estado democrático de direito. O bom uso dos recursos públicos atrelado à entrega de benefícios para a população é primordial, e a auditoria interna tem muito a contribuir nesta otimização.

No contexto estadual, a Lei Complementar nº 638, de 28 de junho de 2018, dispõe que, em relação ao Sistema Integrado de Controle Interno, **notadamente no que diz respeito à Auditoria-Geral**:

Art. 13. À Auditoria-Geral compete:

- I - Auxiliar o Controlador-Geral do Estado na supervisão técnica das atividades desempenhadas pelas Unidades de Controle Interno;
- II - Exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres do Estado;
- III - Fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos orçamentos do Tesouro;
- IV - Planejar, realizar e monitorar auditorias sobre a gestão dos recursos públicos estaduais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicas e privadas e sobre a aplicação de subvenções e renúncia de receitas;

- V - Realizar atividades de auditoria interna e fiscalização nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal, de recursos externos e demais sistemas administrativos e operacionais de órgãos e entidades sob sua jurisdição e propor melhorias e aprimoramentos na gestão de riscos e nos controles internos da gestão;
- VI - Planejar, coordenar, supervisionar, realizar auditorias e fiscalizações e atuar em conjunto com outros órgãos na defesa do patrimônio público;
- VII - Promover a apuração de denúncias formais relativas a irregularidades ou ilegalidades praticadas em qualquer órgão ou entidade da Administração Estadual, expedindo relatório conclusivo, para ciência imediata ao Controlador-Geral do Estado;
- VIII - Manter com o Tribunal de Contas do Estado colaboração técnica relativamente à troca de informações e de dados sobre fiscalização e inspeções, auditorias e tomadas de contas realizadas, objetivando uma maior integração dos controles interno e externo;
- IX - Emitir pareceres sobre os assuntos da sua competência; e
- X - Exercer outras atividades que lhe forem atribuídas pelo Regimento Interno da Controladoria-Geral do Estado ou pelo Controlador-Geral do Estado.

Com a crescente relevância da auditoria interna governamental, a padronização de procedimentos contribui para uma atuação eficiente e eficaz e, conseqüentemente, para o fortalecimento do sistema de controle interno.

Exatamente neste sentido foi exarada a portaria nº 146/2022 - GC/CONTROL tendo por finalidade a execução do trabalho de padronização dos procedimentos técnicos necessários, instruções e rotinas de trabalho da atividade de auditoria interna governamental, promovendo assim a adoção de boas práticas de gestão, que culminou no presente manual de Procedimentos da Auditoria Interna do Poder Executivo Estadual.

O presente documento dispõe sobre a definição de conceitos e de diretrizes gerais, com ênfase nos aspectos relacionados ao planejamento, à execução e à avaliação. Além disso, com fundamento na Lei Complementar Estadual nº 638, de 28 de junho de 2018, nas Normas brasileiras de auditoria independente e demais legislações correlatas, o respectivo manual servirá como referência para atuação da Auditoria-Geral.

No terceiro capítulo, discutir-se-á a gestão das atividades de auditoria interna, com destaque para as funções do supervisor e coordenador, além do papel desempenhado pelos membros da equipe e colaboradores externos.

Do quarto ao sétimo capítulo, será promovido um detalhamento minucioso de cada fase da auditoria, abordando os temas de planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento. O oitavo capítulo oferecerá procedimentos para a contabilização de benefícios.

Nos elementos pós-textuais, estarão inclusos os principais procedimentos operacionais padronizados, bem como os fluxogramas das áreas, além dos modelos de documentos a serem empregados.

Por fim, não se pretende, com esta publicação, esgotar assuntos, pois é inerente à atividade de auditoria o caráter dinâmico.

DEFINIÇÕES



Para melhor delimitar a interpretação dos conceitos inerentes às atividades do Controle Interno, neste capítulo serão tratadas as definições fundamentais para a compreensão das atividades da Auditoria Interna do Poder Executivo Estadual, proporcionando objetividade, transparência e clareza às ações realizadas, assim como o comprometimento com a sociedade e com a administração para a qualidade do controle interno do Estado do Rio Grande do Norte.

INSTRUMENTOS FUNDAMENTAIS DE GESTÃO PÚBLICA

1. GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO

Compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

2. GESTÃO DE RISCOS

Processo sistemático e contínuo por meio do qual é avaliada a possibilidade do impacto de um evento no cumprimento dos objetivos do órgão ou da entidade.

3. GESTÃO DA INTEGRIDADE

Conjunto estruturado de ações desenvolvidas voltadas à promoção da cultura da ética, da integridade, da transparência e da necessidade de prestação de contas, com ênfase no fortalecimento e aprimoramento da estrutura de governança, da gestão de riscos, da aplicação efetiva de códigos de conduta ética e da adoção de medidas de prevenção de atos ilícitos.

4. ACCOUNTABILITY

Conjunto de procedimentos adotados pelas organizações públicas e pelos indivíduos que as integram que evidencia a responsabilidade por decisões tomadas pela administração e ações implementadas por seus servidores, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e o desempenho das organizações;

5. COMPLIANCE

Ampla divulgação de dados e informações à sociedade, de forma clara, acessível e compreensível, a respeito de programas, ações, projetos e atividades realizados pela administração pública do Poder Executivo, voltados à concretização do direito fundamental de acesso à informação.

6. TRANSPARÊNCIA

Conjunto estruturado de ações desenvolvidas voltadas à promoção da cultura da ética, da integridade, da transparência e da necessidade de prestação de contas, com ênfase no fortalecimento e aprimoramento da estrutura de governança, da gestão de riscos, da aplicação efetiva de códigos de conduta ética e da adoção de medidas de prevenção de atos ilícitos.

SISTEMA DE CONTROLE, CONTROLE INTERNO E AUDITORIA

1. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

O sistema de controle interno é composto por uma estrutura complexa formada por um conjunto de unidades técnicas (subsistemas) articuladas a partir de um órgão central de coordenação. Os vários subsistemas devem atuar de forma integrada, multidisciplinar e harmoniosa, sempre sob a égide de uma norma comum que lhes confira segurança para com a ser atividade desempenhada.

Dessa forma, a institucionalização da atividade de controle interno de forma sistêmica na organização pública pressupõe a criação de uma unidade central de coordenação, usualmente chamada Controladoria, a qual será responsável pelo acompanhamento e avaliação do adequado funcionamento dos controles internos, alterando-os quando necessário, com vistas a um contínuo aperfeiçoamento.

2. CONTROLES INTERNOS

Os controles internos podem ser conceituados como o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

De acordo com a conceituação do COSO (Committee of Sponsoring Organizations), o controle interno é:



Um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade. (COSO, 2013) ☺☺

3. AUDITORIA INTERNA

Para o Instituto dos Auditores Internos – IIA, a definição de auditoria interna é posta da seguinte forma:

Atividade independente e objetiva: a independência e a objetividade são dois pressupostos fundamentais para o exercício da auditoria interna, de forma que possa atuar com autonomia técnica, imparcialidade e isenção;

Avaliação e consultoria: a avaliação e a consultoria são as duas vertentes típicas da atividade de auditoria interna. O trabalho de avaliação refere-se à obtenção e análise de evidências com o objetivo de fornecer opiniões ou conclusões independentes sobre um objeto de auditoria. A consultoria é uma atividade de auditoria interna que consiste em assessoramento e aconselhamento fornecidos à Alta Administração com a finalidade de orientação;

Adição de valor: possibilidade de os trabalhos da auditoria contribuírem de forma tempestiva e efetiva em assuntos relevantes para a organização; e

Abordagem sistemática e disciplinada: o trabalho de auditoria deve ser metodologicamente estruturado, baseado em normas e padrões técnicos e profissionais e estar sempre suficientemente evidenciado.

4. MODELO DAS TRÊS LINHAS

Modelo de gerenciamento de riscos e controle da organização, adotado internacionalmente, que aborda papéis e responsabilidades dos atores em uma ação coordenada de três camadas:

- a. Papéis de primeira linha: controle da gerência de riscos mais diretamente alinhados com a entrega de produtos e/ou serviços aos clientes da organização, incluindo funções de apoio;
- b. Papéis de segunda linha: situam-se ao nível de gestão, apoiando e supervisionando as atividades realizadas na primeira linha. Objetiva dar assistência no gerenciamento de riscos;
- c. Papéis de terceira linha: presta avaliação e assessoria independentes e objetivas sobre a adequação e eficácia da governança e do gerenciamento de riscos, por meio da auditoria interna.

CONCEITOS BÁSICOS RELATIVOS À ATIVIDADE DE AUDITORIA

AUDITOR DE CONTROLE INTERNO

É o servidor investido em cargo efetivo que desempenha as atividades de auditoria e fiscalização, com atribuições e competência para elaborar, executar e se responsabilizar por procedimentos técnicos, examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais das unidades auditadas.

EQUIPE DE AUDITORIA INTERNA

Servidores designados para o desempenho das atividades de auditoria, com a possibilidade de ser assistida por grupo multidisciplinar que irão compor o quadro técnico.

UNIDADE AUDITADA

É o órgão ou entidade sob o qual serão realizados os trabalhos de auditoria.

USUÁRIOS

São os atores para quem o auditor prepara o relatório da auditoria. Os usuários previstos podem ser órgãos legislativos ou de controle, os responsáveis pela governança, o Ministério Público ou o cidadão.

OBJETIVO

É o conjunto de questões que o trabalho de auditoria pretende responder.

OBJETO

São as unidades, funções, processos, sistemas ou similar que serão analisados pelo trabalho.

ESCOPO

É o conjunto de recortes de objeto que serão analisados e os critérios que serão utilizados para responder a cada questão do trabalho.

PLANEJAMENTO

O Planejamento da Auditoria é a etapa do trabalho na qual a equipe de auditoria estabelece a estratégia geral dos trabalhos a executar na entidade a ser auditada, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, de modo que possa desempenhar uma auditoria eficaz.

EXECUÇÃO

Compreende a realização de testes, exames e avaliações de evidências em quantidade e em qualidade suficientes para formar convicção e oportunizar a conclusão dos trabalhos.

PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Ações, atos e técnicas sistematicamente ordenados, em sequência racional e lógica, a serem executados durante os trabalhos, indicando ao Auditor de Controle Interno o que e como fazer para realizar seus exames, pesquisas e avaliações, e como obter as evidências comprobatórias necessárias para a consecução dos objetivos dos trabalhos e para suportar a sua opinião.

EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA

São elementos de convicção dos trabalhos efetuados pelo profissional de auditoria interna governamental, devidamente documentados, e que devem ser adequados, relevantes e razoáveis para fundamentar a opinião e as conclusões.

PAPÉIS DE TRABALHO

Constituem em registro permanente do trabalho efetuado pelo auditor de controle interno, dos fatos e informações obtidos, bem como das suas conclusões sobre os exames. É com base nos Papéis de Trabalho que o agente irá relatar suas opiniões, críticas e sugestões.

RELATÓRIO

É a fase final do trabalho realizado e consiste numa narração ou descrição ordenada e minuciosa dos fatos que foram constatados, com base em evidência concreta, durante os exames de auditoria. É o instrumento técnico pelo qual o auditor de controle interno comunica ou apresenta os resultados dos trabalhos realizados, suas conclusões, opiniões, recomendações e as providências a serem tomadas pela administração.

LIMITAÇÕES AO TRABALHO DE AUDITORIA

Fatores que impedem ou mitigam a obtenção de informações ou evidências em quantidade e em qualidade suficientes para realização dos trabalhos de auditoria.

RISCOS DE AUDITORIA

É o risco de que o relatório (procedimentos) de auditoria seja inapropriado. O auditor de controle interno executa procedimentos para reduzir ou administrar o risco de chegar a conclusões inadequadas, reconhecendo que as limitações inerentes a todas as auditorias significam que uma auditoria nunca pode fornecer informações com absoluta certeza acerca do objeto auditado.

RELEVÂNCIA

Critério de avaliação que busca revelar a importância qualitativa das ações em estudo, quanto à sua natureza, contexto de inserção, fidelidade, integridade e integralidade das informações, independentemente de sua materialidade.

MATERIALIDADE

Critério de avaliação de elementos quantitativos, representativos em determinado contexto, pertinentes ao objeto da auditoria interna governamental ou que se tenha deles provável influência nos resultados das auditorias.

CRITICIDADE

Representa o quadro de situações críticas efetivas ou potenciais a serem controladas, identificadas em uma determinada unidade organizacional ou programa de governo. Expressa a não aderência normativa e os riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados.

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA AUDITORIA INTERNA

INDEPENDÊNCIA

É a liberdade de condições que ameacem a habilidade da atividade de auditoria interna de cumprir com as suas responsabilidades de maneira imparcial. A atividade de auditoria deve estar livre de interferências na determinação do escopo da auditoria interna, na execução do trabalho e na comunicação dos resultados.

OBJETIVIDADE

É uma atitude mental imparcial que permite que os auditores de controle internos executem os trabalhos de auditoria de forma que confiem no resultado de seu trabalho e que não haja qualquer prejuízo à qualidade. A objetividade requer que os auditores não subordinem a outros o seu julgamento em assunto de auditoria, devendo ter atitude isenta e evitando qualquer conflito de interesses.

PROFICIÊNCIA

É um termo coletivo que se refere ao conhecimento, às habilidades e a outras competências exigidas dos auditores de controle internos para que cumpram com suas responsabilidades profissionais com eficácia.

ZELO PROFISSIONAL DEVIDO

Os auditores de controle internos devem empregar o zelo e as habilidades esperadas de modo prudente e competente. O zelo profissional devido, por sua vez, não implica infalibilidade, não obstante deva justificar o emprego de considerável grau de alerta aos riscos significantes que poderiam afetar objetivos, operações ou recursos da unidade auditada.

CETICISMO PROFISSIONAL

Os auditores internos devem manter distanciamento profissional e uma atitude alerta e questionadora quando avalia se a evidência obtida ao longo da auditoria é suficiente e apropriada. Também significa manter a mente aberta e receptiva a todos os pontos de vista e argumentos.

JULGAMENTO PROFISSIONAL

É a aplicação do treinamento, conhecimento e experiência relevantes, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, contábeis e éticas, na tomada de decisões informadas a respeito dos cursos de ação apropriados nas circunstâncias do trabalho de auditoria.

DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL CONTÍNUO

Os auditores de controle internos devem aperfeiçoar os seus conhecimentos, habilidades e outras competências por meio de desenvolvimento profissional contínuo.

DOCUMENTAÇÃO

Os auditores de controle internos devem preparar documentação de auditoria que seja suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas.

COMUNICAÇÃO EFICAZ

Os auditores de controle internos devem estabelecer uma comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria. Esta é a chave para o desenvolvimento de uma relação de trabalho construtiva. A comunicação deve incluir a obtenção de informação relevante para a auditoria e a disponibilização oportuna de observações e achados de auditoria à administração e aos responsáveis pela governança durante o trabalho. O auditor também pode ter a responsabilidade de comunicar fatos relacionados à auditoria a outras partes interessadas, tais como órgãos legislativos e de controle.

ADERÊNCIA ÀS NORMAS LEGAIS

A atividade de auditoria interna deve assegurar observância às diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos, e que os atos e fatos de gestão sejam efetuados mediante atos legítimos em consonância com a sua finalidade.

SIGILO PROFISSIONAL

Respeitar e assegurar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando, sob nenhuma circunstância, salvo as contempladas na legislação vigente.

NATUREZA DAS ATIVIDADES



ANÁLISE DE CONFORMIDADE

A Auditoria-Geral, conforme disposto no art. 9º, do Decreto nº 28.684, de 31 de dezembro de 2018, realizará análise de conformidade dos processos, atividades, transações financeiras e informações, para avaliar o adequado cumprimento destes à legislação, políticas e procedimentos internos e externos relativos ao objetivo em análise.

Essas análises podem ser realizadas em processos de despesas decorrentes da concessão de suprimento de fundos, de execução de convênios e instrumentos congêneres, de contratação de mão-de-obra terceirizada e de percepção de indenização pecuniária, conforme o determinado pela legislação estadual, a exemplo da tratada no §3º, art. 22, da Lei Complementar Estadual 638/2018, com redação dada pela Lei Complementar Estadual nº 695/2022.

A análise de conformidade poderá ser realizada em qualquer fase do processo, sem necessidade de prévia comunicação ao órgão de origem. Para isso, qualquer processo ou documento poderá ser acessado ou requisitado a qualquer tempo pelos responsáveis pela referida análise.

A atividade de conformidade resultará em um relatório simplificado ou informação contendo, entre outros elementos, as constatações e as recomendações do controle interno, que serão acostados aos autos do processo analisado.

Para além da fase de execução, a Auditoria-Geral poderá, a qualquer tempo, verificar o cumprimento das recomendações expedidas no relatório ou informação, reiterando-as, se for o caso, em novo expediente que constará do processo.

Análise da Concessão de Suprimentos de Fundos

A análise de conformidade da concessão de Suprimentos de Fundos tem por objetivo avaliar a prestação de contas dos processos de Suprimento de Fundos, conforme as disposições das normas que a regulamenta. No âmbito da Controladoria, a atividade é disciplinada pela Orientação Circular 008, de 04 de junho de 2019, a qual dispõe acerca dos principais critérios para realização da referida análise.

A documentação em anexo fornecerá informações detalhadas sobre o processo e os procedimentos relacionados à atividade em questão.

Análise de Convênios e Instrumentos Congêneres

A análise de processos de celebração e prestação de contas de convênios e instrumentos congêneres tem por objetivo avaliar a conformidade quanto à respectiva celebração e registrá-los devidamente. São analisadas a celebração e as prestações de contas dos seguintes instrumentos:

- I. Convênios;
- II. Termos de Colaboração;
- III. Termos de Fomento; e
- IV. Outros instrumentos congêneres.

A análise poderá ser realizada sob os instrumentos celebrados entre os órgãos e entidades da Administração Pública do Estado do Rio Grande do Norte e as prefeituras municipais ou organizações do terceiro setor quando os recursos da parceria são provenientes do Orçamento Geral do Estado, sem prejuízo da análise a ser realizada sob termos de colaboração, fomento ou de outros instrumentos congêneres eventualmente celebrados, bem assim de instrumentos formalizados com outros Estados ou com a União.

A documentação em anexo fornecerá informações detalhadas sobre o processo e os procedimentos relacionados à atividade em questão.

Análise da Contratação de Mão-de-Obra Terceirizada

A análise de Conformidade na Contratação de Mão-de-Obra Terceirizada tem por objetivo avaliar as Planilhas de Custos e Formação de Preços nas seguintes hipóteses:

- I. adesão à ata de registro de preço do Estado do Rio Grande do Norte, bem como de outros entes federativos;
- II. solicitação de reequilíbrio econômico-financeiro;
- III. provenientes de repactuação de cláusulas contratuais;
- IV. provenientes de licitação

A documentação em anexo fornecerá informações detalhadas sobre o processo e os procedimentos relacionados à atividade em questão.

Análise dos Procedimentos de Percepção de Indenização (art. 22, §3º, da Lei Complementar Estadual 638/2018)

A Análise dos Procedimentos de Percepção de Indenização tem por objetivo analisar a conformidade do pagamento da indenização percebida nos processos do Sistema Integrado de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Norte (SICOI).

Após análise conclusiva da Unidade de Controle Interno, o processo referente ao relatório de produtividade da SICOI deverá ser enviado à Controladoria, para avaliação da Comissão de Supervisão e Acompanhamento Técnico das Unidades de Controle Interno (CSAT-UCI). Na sequência, será submetido à verificação de conformidade e remetido à Auditoria-Geral para que seja devolvido ao órgão.

A documentação em anexo fornecerá informações detalhadas sobre o processo e os procedimentos relacionados à atividade em questão.

ANÁLISE DE PRESTAÇÃO DE CONTAS (Contas de Governo e Gestão)

Introdução

A prestação de contas é um princípio fundamental da administração pública, previsto na Constituição Federal de 1988. É a obrigação dos gestores públicos de prestar informações claras e precisas sobre o uso dos recursos públicos e a realização das atividades e programas sob sua responsabilidade.

A importância da prestação de contas reside no fato de que ela, além de formar a transparência, promove a accountability (responsabilização) na gestão pública, permitindo que a sociedade acompanhe e fiscalize as ações do governo. Quando os gestores públicos prestam contas de forma adequada, a população pode saber como os recursos públicos estão sendo utilizados e avaliar se os resultados obtidos estão de acordo com as metas estabelecidas.

Além disso, a prestação de contas é uma ferramenta importante para garantir a eficiência e eficácia na gestão pública, pois permite a identificação de eventuais problemas e a tomada de medidas corretivas a tempo de evitar maiores prejuízos. Ao serem avaliados por órgãos de controle interno e externo, como os tribunais de contas, os gestores públicos são incentivados a buscar a melhoria contínua da gestão pública.

Outrossim, a Constituição do Estado do Rio Grande do Norte estabelece as regras para o julgamento das contas dos gestores públicos. O artigo 53 da Constituição Estadual prevê que todo gestor público deve prestar contas da gestão dos recursos públicos a ele confiados, com transparência e eficiência, sob pena de responsabilização.

Para garantir a efetividade dessa obrigação, a Constituição prevê, ainda, avaliação das contas dos administradores públicos por órgãos de controle interno e o seu julgamento pelos órgãos de controle externo.

No que diz respeito ao controle interno, este é realizado pelo Sistema de Controle Interno de cada poder, devendo ser mantida uma estrutura de auditoria interna para avaliar a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão.

Por sua vez, no que concerne ao controle externo, este é exercido pelo Poder Legislativo e por intermédio do Tribunal de Contas, e têm competência para julgar as contas dos gestores públicos e emitir parecer prévio sobre sua aprovação ou rejeição acerca das contas do chefe do Poder Executivo, julgadas, no âmbito estadual, pela Assembleia Legislativa.

Contas de Governo e de Gestão

A resolução nº 012/2016, de 14 de junho de 2016, do Tribunal de Contas do Estado do RN, define:

I - **Contas de Governo:** conjunto de demonstrativos, documentos e informações de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional que **permita avaliar a gestão política do chefe do Poder Executivo**, expressando os resultados da atuação governamental, submetido ao Tribunal de Contas para **apreciação e emissão de parecer** prévio com vistas a auxiliar o julgamento levado a efeito pelo Poder Legislativo.

II - **Contas de Gestão:** conjunto de demonstrativos, documentos e informações de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional, que alcança os **atos praticados pelos gestores dos órgãos e dirigentes das entidades**, que permitam ao Tribunal de Contas o **julgamento técnico**, manifestado por meio de acórdão, realizado em caráter definitivo sobre as contas prestadas, examinando, dentre outros aspectos, a legalidade, a legitimidade, a economicidade, a eficiência, a eficácia, a efetividade, a razoabilidade e a proporcionalidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, da aplicação de subvenções e dos demais atos sujeitos ao controle externo.
(grifos nossos)

No âmbito da prestação de contas de governo, é de competência da Auditoria-Geral a elaboração do Relatório Geral e Circunstanciado do Controle Interno. O referido relatório integra o documento que será levado a julgamento pelo poder legislativo, após parecer prévio emitido pelo TCE.

Noutro giro, o relatório de Contas de Gestão é a fonte para a análise da Corte de Contas sobre o desempenho de cada unidade gestora, avaliando a gestão dos seus responsáveis, assim definida pelo próprio Tribunal. Este relatório é elaborado pelas Unidades de Controle Interno dos órgãos e entidades estaduais com o acompanhamento da Auditoria-Geral, unidade responsável pela emissão de Certificado acerca das informações prestadas.

AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

A auditoria interna governamental é a atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, com o propósito de agregar valor para a organização, especificamente os processos de governança, gestão de riscos e controle interno. Com base nesta definição, as atividades de auditoria interna governamental se dividem tipicamente em avaliação e consultoria, que serão abordadas a seguir. Além disso, existem a execução de demais atividades como é o caso da apuração, das análises de conformidade e de prestação de contas (especificamente para os relatórios de contas de gestão e de governo), também indicadas neste documento.

Avaliação

A avaliação pode ser compreendida como a análise objetiva de evidências pelo auditor interno governamental com vistas a fornecer opiniões ou conclusões em relação à execução das metas previstas no plano plurianual; à execução dos programas de governo e dos orçamentos; à regularidade, à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública; e à regularidade da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (IN nº 3/2017-CGU).

O trabalho de avaliação engloba uma ampla variedade de temas, que normalmente são divididos em três grupos principais: financeira ou demonstrações contábeis; conformidade; e operacional ou de desempenho. Apesar dessa divisão, o serviço de avaliação pode ser uma combinação de dois ou mais grupos.

A. FINANCEIRA OU DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS:

Busca proporcionar certeza razoável de que a apresentação das demonstrações contábeis de determinado órgão está de acordo com os princípios e com o relatório contábil apropriado para a unidade.

B. CONFORMIDADE:

Avalia se as condições, regras e regulamentos aplicáveis à condução de atividades operacionais e financeiras de determinado órgão estão sendo corretamente respeitados.

C. OPERACIONAL OU DE DESEMPENHO:

Analisa a eficiência e eficácia das atividades operacionais do objeto de auditoria, verificando se os objetivos foram alcançados e sugerindo melhoras de desempenho e da gestão de custos. Influencia diretamente o aperfeiçoamento da tomada de decisão e é o tema mais abrangente dentre os tipos de avaliação, podendo se referir às atividades operacionais de um órgão como um todo, ou de um departamento ou política específica.

A atividade de avaliação objetiva aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da unidade auditada, visando ao estabelecimento de uma cultura de melhoria contínua desses processos. Será apresentado, na página a seguir, quadro com os principais aspectos relativos aos processos retromencionados:

GOVERNANÇA

- Promoção da ética e de valores;
- Gerenciamento de desempenho organizacional e accountability;
- Comunicação sobre riscos e controles com os demais atores;
- Coordenação das atividades;
- Comunicação de informações entre conselho, se houver, e auditores;

GERENCIAMENTO DE RISCOS

- Se os riscos são identificados e avaliados;
- Se as respostas aos riscos estabelecidas são compatíveis com a apetite a riscos;
- Se as informações sobre riscos são coletadas e comunicadas oportunamente;
- Potenciais riscos de fraude;

CONTROLES INTERNOS

- Ambiente de controle;
- Avaliação de riscos;
- Atividades de controle, informação e comunicação;
- Atividades de monitoramento;

Tabela 1 - Aspectos a serem analisados em uma avaliação

Nessa perspectiva, tem-se a possibilidade da adoção de três abordagens distintas, senão vejamos:

1. A avaliação vai considerar concomitantemente aspectos das três dimensões;

2. A avaliação vai tratar de todos os aspectos de um dos processos; e

3. A avaliação vai levar em conta exclusivamente um aspecto.

Tabela 2 - Abordagens da atividade de avaliação

Consultoria

Consultoria é definida como atividade de assessoria e aconselhamento. Os serviços de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão, como os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos e serem condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade Auditada.

A atividade de consultoria parte da premissa que os auditores de controle internos, devido aos trabalhos que conduzem, apresentam uma diversidade de conhecimentos acerca do funcionamento das organizações. E esse conjunto de conhecimentos pode servir de auxílio para a tomada de decisão da administração. É importante destacar que a execução da atividade não importa em transferência da responsabilidade pela tomada de decisão para a Auditoria Interna, trata-se de apoio para que o órgão ou entidade desenvolva suas atividades em busca da concretização dos seus objetivos organizacionais.

A maioria das atividades de Consultoria são demandadas pela administração dos órgãos ou entidades. No entanto, elas podem partir da AUGÉ, desde que haja concordância e interesse do órgão ou entidade;

O trabalho de consultoria pode ser dividido em atividade de Assessoramento ou Aconselhamento, Treinamento ou Facilitação, não sendo mutuamente excludentes, conforme o quadro resumido abaixo:

ASSESSORAMENTO

- Orientações em resposta a questões formuladas pela administração.
- Não responde com “sim/não”, mas atua como fonte de informação para o gestor.

TREINAMENTO

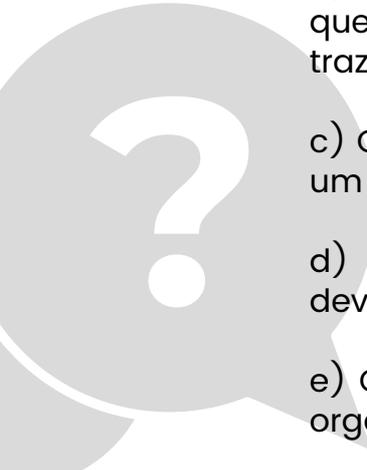
- Observação de necessidade de melhorias nos processos de trabalho.
- Devem vir precedidos de benchmarking e sucedidos por análise de impacto.

FACILITAÇÃO

- Facilitação de discussões sobre temas específicos.
- Mediação de discussões.

Tabela 3 - Tipos de Consultoria

Sem prejuízo de outros questionamentos, possíveis indagações que funcionam como fio condutor dos serviços de assessoramento seriam:

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

As consultorias, em todas as suas modalidades, pretendem auxiliar a administração por meio do fortalecimento dos demais componentes do sistema de controle interno; da formação continuada e orientação; e na identificação de melhores desenhos de processos e metodologias de gestão de riscos, entre outros.

Dentre as principais diferenças entre a avaliação e a consultoria, destacam-se:

- I. A avaliação parte da iniciativa da auditoria-geral, enquanto a maior parte das consultorias parte da administração dos órgãos e entidades;
- II. O planejamento das avaliações é, em suma, realizado pela equipe de auditoria, enquanto no caso das consultorias ocorre a consideração do que foi solicitado pela gestão;
- III. As avaliações normalmente são formalizadas via relatório padronizado, já as consultorias terão formatos variáveis;

APURAÇÃO

A Lei Complementar Estadual nº 638, de 28 de junho de 2018, dispõe, em seu artigo 13, inciso VII, acerca da competência da Auditoria-Geral para promover apurações. Senão veja-se:

Art. 13. À Auditoria-Geral compete:

[...]

VII - promover a apuração de denúncias formais relativas a irregularidades ou ilegalidades praticadas em qualquer órgão ou entidade da Administração Estadual, expedindo relatório conclusivo, para ciência imediata ao Controlador-Geral do Estado.

Desta feita, a atividade de apuração consiste na execução de procedimentos cuja finalidade é averiguar atos e fatos inquinados de ilegalidade ou de irregularidade praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos.

Os atos e fatos ilegais ou irregulares podem constituir erro ou fraude. A fraude é o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal. Quanto ao erro, esse constitui ato não-voluntário, não-intencional, resultante de omissão, desconhecimento, imperícia, imprudência, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de documentos, registros ou demonstrações. Nesses casos, verifica-se apenas culpa, pois não está caracterizada a intenção de causar dano. Assim, observa-se que a intenção do agente é fator importantíssimo na distinção entre essas duas situações. (NBC TA 240, 2016)

Os serviços de apuração decorrem de demandas externas, como denúncias ou representações, ou internas, mediante alertas em processos de auditoria contínua, cruzamento de dados, entre outros.

Por fim, apresentamos a seguir uma tabela resumo contendo comparação entre os aspectos dos serviços de avaliação, consultoria e apuração.

	Avaliação	Consultoria	Apuração
Em que consiste	Exame objetivo de evidências, com o propósito de fornecer à unidade auditada uma avaliação tecnicamente autônoma e objetiva sobre o escopo da auditoria.	Assessoramento, aconselhamento, treinamento e facilitação, fornecidos com o propósito de adicionar valor e aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da unidade auditada.	Verificação quanto à correta aplicação de recursos públicos em face de suspeitas ou alegações de atos ou fatos ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados.
Partes envolvidas	1. Unidade auditada. 2. AUGE. 3. Pessoa ou grupo que utiliza o resultado da avaliação independente.	1. Unidade auditada (cliente do trabalho). 2. AUGE.	1. Investigado 2. AUGE 3. Unidade que foi impactada pelo erro/fraude
Origem da demanda	Decorre do planejamento realizado pela AUGE com base em riscos e objetivos da <u>Control-RN</u> , considerados, também, trabalhos oriundos de obrigação normativa.	<u>Regra geral</u> , decorre de solicitação específica da unidade auditada.	Decorre de uma representação, denúncia, ou sinal de alerta durante auditoria.
Definição de objetivo e escopo	Realizada pela AUGE, após a análise preliminar do objeto e da avaliação preliminar dos riscos e dos controles.	Estabelecimento da natureza, do objetivo e do escopo pela AUGE e pelo solicitante, na fase inicial do trabalho.	Realizada pela AUGE, após exame de admissibilidade e apuração preliminar.
Formato da Comunicação dos resultados	Padronizado.	Pode variar na forma e no conteúdo, de acordo com a natureza do trabalho e as necessidades do cliente.	Padronizado.
Monitoramento	O monitoramento das providências adotadas pelo gestor é a regra, sendo realizado a partir das recomendações expedidas pela AUGE.	Pode ocorrer ou não. É definido com o cliente na etapa de planejamento dos trabalhos.	O monitoramento das providências adotadas pelo gestor é a regra, sendo realizado a partir das recomendações expedidas pela AUGE.
Publicação	Publicação é a regra.	Resultados da consultoria devem ser publicados, com exceção daqueles utilizados como fundamento de tomada de decisão ou de ato administrativo, que devem ser publicados posteriormente, conforme legislação aplicável.	Publicação no caso de erro é a regra. Para casos de fraude, seguir legislação aplicável.

Tabela 4 - Comparação entre Avaliação, Consultoria e Apuração (adaptado de CGU, 2022).

GERENCIAMENTO DA AUDITORIA INTERNA



É essencial que a Auditoria-Geral do Estado estabeleça, através de políticas ou manuais, as atribuições dos participantes nas atividades de auditoria. Isso é fundamental para assegurar a clareza das responsabilidades que cada indivíduo deve cumprir. A definição precisa dessas atribuições contribui para o eficiente gerenciamento dos recursos humanos, especialmente na formação e organização das equipes de trabalho.

Os papéis desempenhados pelos membros variarão de acordo com as particularidades de cada situação. No entanto, com o objetivo de fornecer orientações para essa definição, apresentam-se a seguir os papéis, atividades e responsabilidades geralmente associados ao supervisor, ao coordenador de equipe e aos auditores internos no âmbito das atividades desenvolvidas pelas equipes de trabalho.

Supervisor do Trabalho

A supervisão desempenha um papel crucial na garantia do cumprimento dos objetivos do trabalho e na excelência dos resultados produzidos. Esta responsabilidade recai sobre o responsável pela Auditoria-Geral ou em outro membro designado, desde de que possua conhecimentos técnicos para tanto, sendo essa competência formalmente delegada.

A condução da supervisão requer a implementação de um processo contínuo de acompanhamento das atividades, abrangendo todas as etapas do processo de auditoria. Isso tem como finalidade primordial garantir não apenas a qualidade do trabalho realizado, mas também a concretização dos objetivos delineados e o contínuo crescimento da equipe. A intensidade e abrangência da supervisão podem variar em consonância com diversos fatores, como o nível de capacidade e experiência dos membros da equipe de auditoria, bem como a complexidade inerente ao escopo da tarefa em questão.

As responsabilidades associadas à função de supervisão das atividades geralmente englobam:

- Definir a equipe de auditoria, de forma a garantir a proficiência coletiva;
- Designar o coordenador da equipe;
- Assegurar que a auditoria seja conduzida de acordo com as normas e práticas de auditoria aplicáveis;
- Manter interação contínua com a equipe, fornecendo orientações ao longo de todo o processo de auditoria, incluindo a fase de planejamento, promovendo oportunidades para o aprimoramento dos auditores;
- Orientar a elaboração do programa de trabalho, promovendo a participação e interação da equipe de auditoria;
- Propor ajustes, se necessários, no cronograma e no programa de trabalho da auditoria;
- Assegurar a execução do programa de trabalho e o alcance dos objetivos estabelecidos;
- Verificar se as evidências sustentam os achados, conclusões e recomendações propostas pela equipe;
- Sempre que possível, conduzir as reuniões de abertura e as que tenham como finalidade discutir os achados e as possíveis recomendações com os representantes da Unidade Auditada;
- Preservar a confidencialidade e segurança das informações, dados, documentos e registros;
- Salvaguardar a qualidade dos produtos e das comunicações e, se necessário, requerer dos auditores evidências adicionais ou esclarecimentos;
- Assegurar a existência de evidências da execução do processo de supervisão.

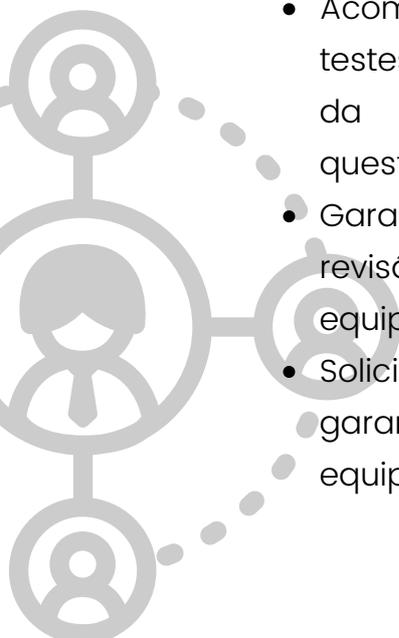


Coordenador de Equipe

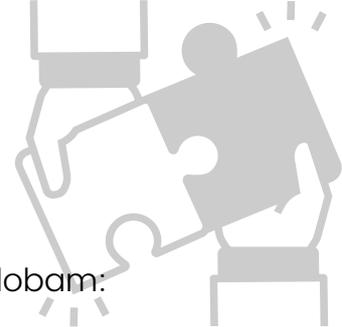
A O coordenador de equipe é o agente com perfil e competência profissional necessárias para apoiar a execução das tarefas em conformidade com os padrões e critérios de qualidade definidos. Além disso, desempenha o papel de facilitador na comunicação entre a Auditoria-Geral e a Unidade Auditada durante o processo de auditoria.

Além das responsabilidades inerentes aos auditores de controle interno, as atribuições associadas à função de coordenação das atividades também compreendem:

- Conduzir a elaboração do cronograma de atividades e zelar pelo seu cumprimento;
- Liderar a execução do trabalho, garantindo o cumprimento do planejamento;
- Dirigir a elaboração do programa de trabalho e, quando necessário, apresentar sugestões de alterações do planejamento ao supervisor;
- Manter interlocução com a Unidade Auditada e atender aos seus servidores/funcionários e dirigentes, principalmente para esclarecer o conteúdo de documentos emitidos durante o trabalho de auditoria;
- Garantir a observância das normas e padrões de auditoria em todas as etapas do trabalho;
- Elaborar os documentos de comunicação com a Unidade Auditada em conformidade com os parâmetros contidos neste documento e em outros normativos aplicáveis;
- Acompanhar os membros da equipe de auditoria na realização de testes que exijam interação com gestores ou servidores/funcionários da Unidade Auditada, como entrevistas ou aplicação de questionários;
- Garantir o fiel cumprimento dos objetivos do trabalho, através da revisão contínua das atividades executadas pelos membros da equipe de auditoria.
- Solicitar a intervenção do supervisor sempre que necessário para garantir o cumprimento das normas, orientações, a segurança da equipe e a resolução de eventuais conflitos.



Audidores de Controle Interno



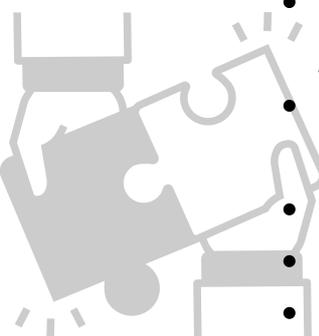
Atribuições típicas dos auditores internos governamentais englobam:

- Executar o trabalho de acordo com as normas e práticas de auditoria aplicáveis;
- Observar as orientações do supervisor e do coordenador de equipe;
- Juntamente com o coordenador, elaborar um cronograma para o trabalho de auditoria;
- Participar da elaboração do programa de trabalho;
- Executar as atividades de acordo com o planejamento estabelecido;
- Coletar e analisar informações relevantes e precisas utilizando procedimentos e técnicas de auditoria apropriadas;
- Assegurar a suficiência e adequação das evidências de auditoria para fundamentar achados, recomendações e conclusões da auditoria;
- Registrar as atividades realizadas nos papéis de trabalho, seguindo políticas e orientações definidas pela AUGÉ;
- Manter a confidencialidade e segurança de informações, dados, documentos e registros;
- Comunicar qualquer achado crítico ou potencialmente significativo ao coordenador do trabalho de forma oportuna;
- Quando houver restrições no trabalho, informar imediatamente ao coordenador do trabalho sobre o fato.

Colaboradores Externos

O colaborador externo é um indivíduo ou organização que, sem ter um vínculo direto com a Auditoria-Geral, possui conhecimento, habilidades e experiência especializados em uma área específica, necessária para a realização de atividades de auditoria, tais como:

- Avaliação de ativos, como imóveis, investimentos complexos, joias/pedras preciosas e obras de arte;
- Realização de cálculos atuariais para obrigações relacionadas a benefícios de funcionários;
- Assessoramento em processos de fusões e aquisições;
- Condução de investigações relacionadas a fraudes e segurança;
- Análise de aspectos relacionados à tecnologia da informação.





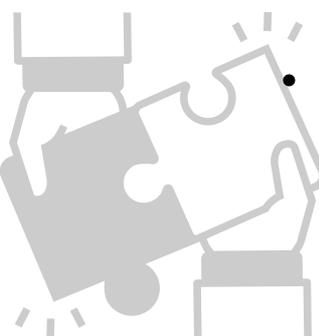
Exemplos desses colaboradores externos incluem: advogados; atuários; engenheiros; especialistas em questões ambientais; especialistas em segurança; estatísticos; geólogos; investigadores de fraudes; profissionais da área de tecnologia da informação; e empresas que prestam serviços nessas áreas.

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

- Certificação, formação ou licença profissional e/ou outros reconhecimentos de sua competência no assunto que será abordado nos serviços;
- Formação acadêmica e treinamentos pertinentes relacionados ao tema em questão;
- Experiência no tipo de trabalho a ser realizado;
- Filiação em organizações profissionais pertinentes e adesão ao código de ética dessas organizações;
- Reputação, que pode ser confirmada por meio de contato com terceiros familiarizados com seu trabalho.

Outro aspecto fundamental é assegurar a objetividade por parte do prestador de serviços externo. Nesse sentido, é necessário levar em consideração as seguintes possibilidades de conflito de interesses, entre outras:

- Compensações, incentivos ou sanções que possa vir a receber;
- Interesses financeiros;
- Vínculos pessoais ou profissionais com áreas do órgão ou entidade sujeita à auditoria ou com o foco do trabalho, que possam comprometer a imparcialidade;
- Outros serviços que o especialista possa estar oferecendo à mesma organização e que sejam incompatíveis com aqueles a serem realizados no âmbito da auditoria.





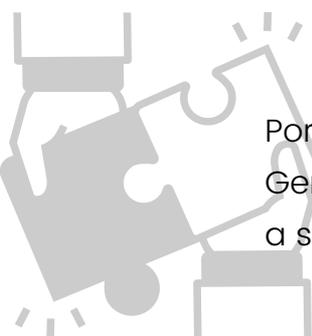
A responsabilidade da equipe de auditoria em relação ao trabalho não é diminuída pela colaboração de prestadores de serviços externos. Os cuidados a serem tomados antes de aceitar a opinião do especialista devem ser ainda mais rigorosos quanto maior for o risco ou a relevância do objeto avaliado. Para que a opinião dos especialistas seja incorporada pelos auditores, seja como apoio ao desenvolvimento das etapas do trabalho ou como evidência para os achados de auditoria, é imperativo que a equipe:

- Garanta que o trabalho do colaborador externo seja devidamente planejado, documentado e supervisionado;
- Avalie se o trabalho foi executado de acordo com os critérios predefinidos e os constantes do PGMQ (colocar por extenso), se possível;
- Verifique se a opinião e as evidências apresentadas são apropriadas e suficientes, passando pelo crivo da razoabilidade;
- Decida sobre a necessidade de realizar testes adicionais.

Para garantir que os especialistas contribuam de maneira eficaz para a evolução dos trabalhos, a Auditoria-Geral deve emitir um termo de confidencialidade e imparcialidade direcionado especificamente à atividade em questão. Esse termo deve ser assinado pelo especialista, que se compromete a:

- cumprir preceitos específicos que estejam sendo acordados para o referido trabalho;
- demonstrar comportamento ético, imparcial e objetivo, aderindo integralmente às diretrizes do código de ética profissional e aos princípios e valores que fundamentam a atuação dos profissionais nos trabalhos de auditoria interna governamental.
- manter em sigilo as informações a que tiver acesso na realização das atividades que lhe serão atribuídas.

Por fim, antes de iniciar o trabalho, é importante também que Auditoria-Geral obtenha do colaborador externo autorização para utilizar e divulgar a sua opinião.



PLANEJAMENTO DE AUDITORIA



Entende-se por planejamento de auditoria governamental a etapa na qual são definidas a estratégia e a programação dos trabalhos de auditoria, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, determinando os prazos, as equipes de profissionais e outros recursos necessários para que os trabalhos sejam eficientes, eficazes e efetivos, realizados com qualidade, no menor tempo e com o menor custo possível.

O planejamento, no contexto da auditoria, apresenta como benefícios:

- auxilia o auditor a organizar adequadamente o trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente;
- ajuda a identificar os recursos necessários e a assegurar a eficiência do seu uso;
- permite a elaboração de cronogramas de trabalho realistas;
- auxilia o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas mais importantes da auditoria;
- auxilia na seleção dos membros da equipe de trabalho;
- facilita o trabalho de supervisão e de revisão;
- auxilia o auditor a identificar e a resolver tempestivamente problemas potenciais;
- apoia o auditor na tomada de decisão a respeito de mudanças que venham a ocorrer durante o trabalho.

A sua elaboração deve focar princípios de materialidade, relevância, criticidade e eficiência, bem como a aplicação de boas técnicas de auditoria em seus trabalhos, podendo contar com recursos externos nos casos em que se verificar a necessidade de conhecimentos adicionais ou outro domínio de técnicas, matérias e metodologias especializadas.

O planejamento se divide em dois processos distintos: o Plano anual de auditoria e o planejamento dos trabalhos individuais. Ambos deverão levar em conta a alocação da capacidade operacional e as ações de capacitação necessárias para lhes dar suporte.

Plano Anual de Auditoria (PAA)

O Plano Anual de Auditoria (PAA) é o documento no qual são registradas as atividades que a Auditoria-Geral pretende desenvolver no intervalo de um ano. Idealmente, este plano deve ter um olhar voltado para a análise de riscos, considerando o planejamento estratégico da Controladoria, as expectativas da alta administração e partes interessadas, a criticidade, a materialidade, o caráter estratégico das ações e a força de trabalho para executar as atividades.

A elaboração do PAA deve ser precedida de análise preliminar dos achados de auditoria recente, das determinações da Controladoria, dos normativos vigentes, bem como das orientações e eventuais determinações do Tribunal de Contas do Estado. O objetivo principal do PAA é garantir que a AUGÉ concentre seus trabalhos em objetos de auditoria com maior exposição a ameaças que possam afetar o alcance dos objetivos da unidade auditada.

O Plano Anual de Auditoria deve conter, no mínimo, informações como a metodologia utilizada para selecionar as atividades a serem executadas, o dimensionamento da força de trabalho, a previsão de capacitação dos servidores da AUGÉ, a consideração de demandas extraordinárias e a identificação das premissas, restrições e riscos relacionados à execução do PAA.

No caso de haver um processo formal de gerenciamento de riscos, o planejamento é realizado seguindo as seguintes etapas:



Entendimento da Unidade Auditada;



Definição do universo de auditoria;

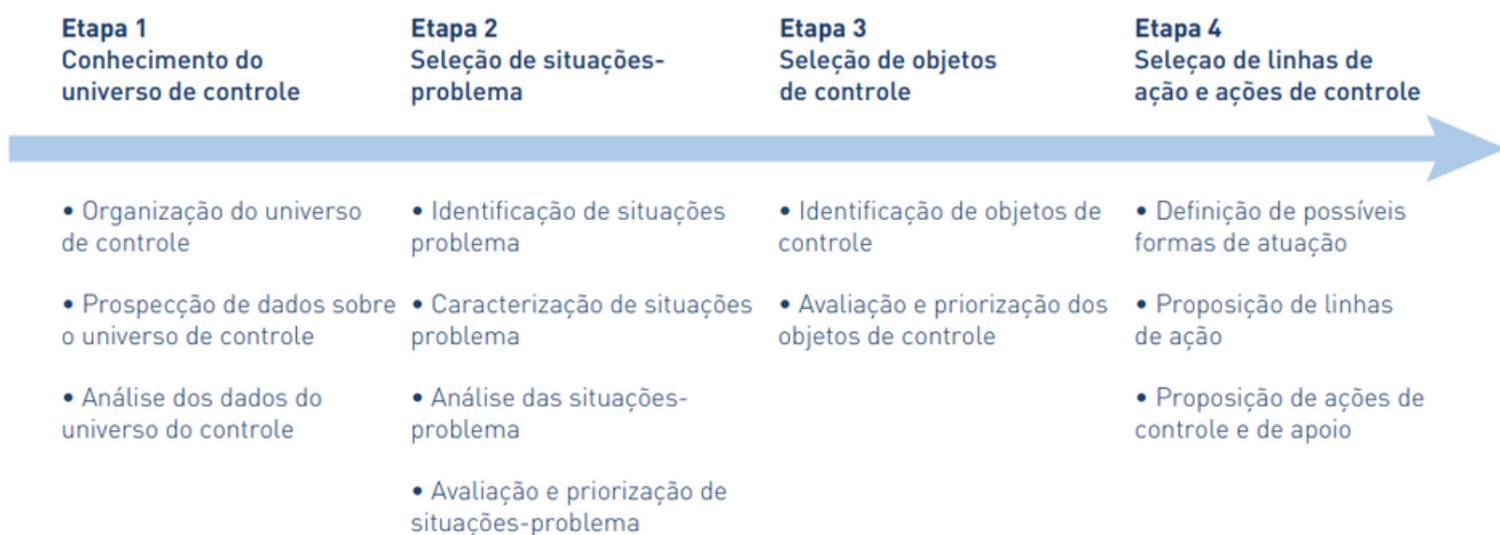


Avaliação da maturidade da gestão de riscos;



Seleção dos trabalhos de auditoria com base em riscos.

Caso não haja um sistema de gerenciamento de riscos, ou caso ele ainda não seja confiável, recomenda-se que seja adotada seguinte metodologia, que é baseada em relevância, materialidade, oportunidade e risco:



Fonte: TCU

Figura 1 – TCU, 2016.

1. CONHECIMENTO DO UNIVERSO DE CONTROLE

O objetivo desta etapa (subdivida em 3 passos) é identificar problemas existentes na administração pública e na sociedade, assim como assuntos que merecem maior atenção pelo controle interno.

a) Organização do universo de controle

A análise começa com um levantamento sistemático do conjunto de áreas de interesse da sociedade e de ações governamentais que podem ser analisadas pela AUGÉ. Esse levantamento inclui informações sobre órgãos, entidades, funções e programas governamentais. Cada núcleo organizará essas informações da forma que faz mais sentido para seus trabalhos (exemplo: um núcleo pode organizar as informações por unidade administrativa, enquanto outro prefira por programas e metas programáticas). Sugere-se que esse passo inicial seja em um nível bem agregado, que será aprofundado posteriormente.

b) Prospecção de dados sobre o universo de controle

Os dados coletados aqui devem ser básicos, que permitirão uma análise de quais pontos merecem mais atenção ou não. Como sugestão de dados: recursos alocados; indicadores de desempenho; sobre governança e gestão; índices de cumprimento de determinações e implementação de recomendações da Controladoria; indicadores sociais, econômicos e ambientais; indicadores e metas do PPA; e indicadores utilizados para medição do alcance dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS).

c) Análise dos dados do universo de controle

Essa etapa é feita individualmente, com posteriores resultados e conclusões analisados em grupo. A ideia é identificar situações atípicas, valores discrepantes, assim como indícios de problemas, irregularidades e lacunas de desempenho, os quais poderão subsidiar o desenvolvimento da etapa seguinte, de identificação e seleção de situações-problema. A análise de interação entre mais de um tipo de dado coletado em "b" também permite a identificação de pontos de atenção.

2. SELEÇÃO DE SITUAÇÕES-PROBLEMA

O passo 2 (dividido em 4 etapas) é relativo a selecionar, descrever e avaliar as situações-problema associadas às discrepâncias destacadas no passo anterior. Neste sentido, situação-problema é um conjunto de condições ou circunstâncias que produzem ou podem vir a produzir consequências de natureza econômica, social e ambiental que afetam a sociedade estando no âmbito da atuação governamental.

a) Organização do universo de controle

Situações-problema podem ser encontrados na sociedade, na estrutura do estado, na presença de riscos relevantes que afetam ou possam vir a afetar os objetivos da administração e a coletividade.

A etapa de identificação deve ser realizada pelo maior número de auditores com conhecimento nos temas, e preferencialmente com consultas à sociedade, aos especialistas externos e ao sistema de controle interno. Essas situações-problema são selecionadas com base nas discrepâncias identificadas.

b) Características de situações-problema

Após a identificação, as situações são caracterizadas, com a obtenção de informações complementares acerca do problema e de seus reflexos de ordem social, econômica, ambiental e institucional.

Sugerem-se como fontes de informação: trabalhos realizados pela Controladoria, como produções de conhecimento, levantamentos e auditorias; trabalhos realizados por outros órgãos de controle; estudos elaborados por especialistas ou instituições relacionadas ao assunto; contextualização dos programas temáticos do PPA; análise de indicadores, inclusive os relativos aos ODS, entre outros. Sugerem-se como informações úteis: indicadores sociais, econômicos, ambientais e de desempenho que demonstrem a gravidade da situação em questão; a situação em si, suas causas e seus efeitos; e possíveis dificuldades em seu enfrentamento pela administração estadual.

Ao término do passo 2.b espera-se uma descrição da situação-problema de forma clara, convincente e respaldada, sendo devidamente revisada.

c) Análise de situações-problema

Nesse momento, as descrições desenvolvidas são discutidas e avaliadas, com a sugestão da utilização do formato “painéis de referência”. Os participantes são então convidados a discorrer sobre as situações-problema, com relação ao nível de gravidade, riscos envolvidos, impactos econômicos, sociais e ambientais, entre outros.

Após as análises, situações-problema similares ou complementares podem ser agrupadas, favorecendo a visão sistêmica.

d) Avaliação e priorização de situações--problema

Aqui se define quais situações serão priorizadas. Por meio de atribuição de pontos são mensurados simplificadaamente a magnitude do impacto, de suas consequências e a tendência para anos seguintes. Geralmente são mensurados impacto social e econômico, a probabilidade de ocorrência e a tendência (para melhor ou pior).

Caso a unidade técnica decida priorizar um subconjunto de situações-problema que não inclua alguma das mais bem classificadas automaticamente na avaliação segundo as escalas de ponderação definidas, deverá realizar o registro das devidas justificativas.

Ao fim dessa etapa, a lista final de situações-problema é aprovada pelo dirigente da controladoria.

3. SELEÇÃO DE OBJETOS DE CONTROLE

a) Identificação de objetos de controle

Uma situação-problema por vez, inicia-se a identificação de todos os possíveis objetos de controle que têm relação com a resolução da situação-problema (órgãos, entidades, programas, ações de governo, ente outros) e explica-se em que ponto eles podem influenciar nessa resolução. Devem ser identificados objetos de controle os mais específicos possíveis, e apenas os que apresentem um papel importante na resolução dos problemas.

a) Avaliação e priorização de objetos de controle

A avaliação de objetos de controle pode ser feita por meio de reuniões de equipe de auditores com experiência nos temas das situações-problema examinadas. É necessária uma avaliação de probabilidade e impacto das situações-problema, realizando uma ordem de prioridade de ação. Com base nessa ordem de prioridade de risco é gerada a ordem de prioridade dos objetos controle associados aos riscos. Assim, a equipe seleciona os objetos expostos aos riscos mais expressivos.

Caso não seja possível avaliar os riscos relacionados a algum objeto de controle por falta de informações suficientes e houver a percepção de que esse objeto tem papel importante para a resolução da situação-problema, ele também deverá ser selecionado. Nessas circunstâncias, poderá ser necessário definir, na próxima etapa, a realização de produção de conhecimento ou de levantamento, de forma a aumentar a compreensão do objeto.

4. SELEÇÃO DE LINHAS DE AÇÃO E AÇÕES DE CONTROLE

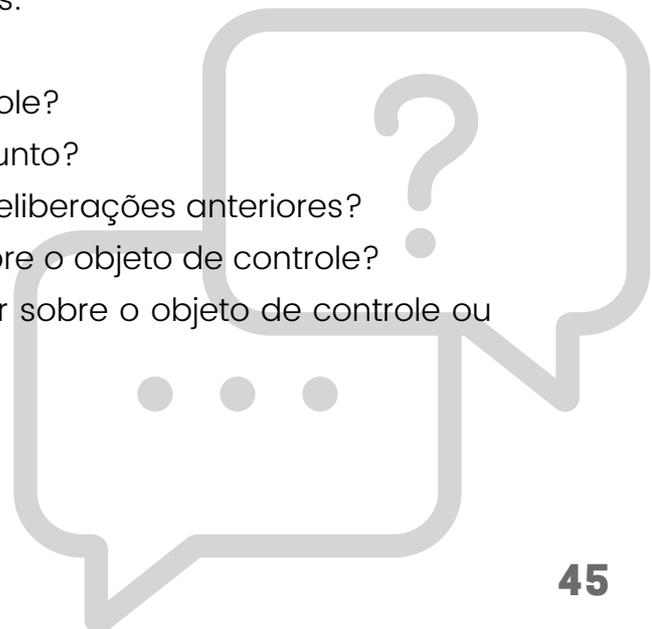
Finalmente, a AUGÉ deverá propor, para cada ciclo de planejamento, linhas de ação condizentes com os objetivos estratégicos e com os objetos de controle selecionados. O intuito é encontrar linhas de ação e ações de controle com maior potencial de gerar benefícios à sociedade diante dos recursos humanos, financeiros e tecnológicos existentes.

a) Definição de possíveis formas de atuação

É importante que se procure contribuir com respostas às situações-problema que deram origem aos objetos de controle escolhidos. Essas respostas podem ser na forma de ações de controle (auditoria, apuração, entre outros) ou na produção de conhecimento (cursos de formação, instrução normativa, entre outros).

Recomenda-se que as discussões sobre a definição da estratégia de atuação considerem as seguintes questões:

- houve atuação sobre o objeto de controle?
- há deliberações anteriores sobre o assunto?
- a Controladoria está monitorando as deliberações anteriores?
- há informação suficiente disponível sobre o objeto de controle?
- a AUGÉ possui competência para atuar sobre o objeto de controle ou sobre a situação-problema?
- há necessidade de suporte? Qual?



b) Proposição de linhas de ação

Com base nos objetivos estratégicos da Controladoria e nas possíveis formas de atuação definidas anteriormente, a AUGÉ avalia a proposição de linhas de ação que possam orientar ou apoiar suas ações durante o Plano Anual.

As linhas de ação podem ser finalísticas, quando são diretamente relacionadas aos objetos de controle identificados, ou de apoio, quando envolverem ações de suporte à consecução das ações finalísticas.

Pontos-chave para o sucesso do método: dados abrangentes e de qualidade sobre o universo de controle, envolver toda a equipe de auditores no processo de discussão e análise, além de convidar especialistas para auxiliar na análise de temas relacionados; documentar de maneira adequada todo o processo.

Além dos objetos e ações selecionados pelo método discutido, a AUGÉ deve avaliar a necessidade de incluir trabalhos de auditoria solicitados pela alta administração e pelas demais partes interessadas. Deve-se alocar tempo a ser utilizado na supervisão de trabalhos, durante a sua execução, com monitoramento periódico do seu andamento. Por fim, é preciso ser considerada a eventual necessidade de, ao longo do ano, demandas imprevisíveis, não anteriormente planejadas ou urgentes.

Com todas essas considerações, o Plano Anual de Auditoria deve apresentar:

- Relação dos trabalhos a serem realizados em função de obrigação normativa, solicitação da alta administração ou por outros motivos, devidamente justificados;
- Relação dos trabalhos a serem realizados com base na avaliação de objetos;
- Previsão de horas de capacitação para cada auditor interno de controle;

- Previsão de atividade de monitoramento das recomendações emitidas pela AUGÉ em trabalhos anteriores;
- Indicação de como serão tratadas as demandas extraordinárias recebidas ao longo do ano e a carga horária destinada a elas;
- Relação das atividades necessárias à elaboração do Plano Anual de Auditoria do exercício subsequente;
- Exposição das premissas, restrições e riscos associados à execução do PAA;
- Anexo contendo descrição da metodologia utilizada para seleção dos trabalhos;

Cada trabalho será composto por nome, tipo (avaliação, consultoria, apuração, atividade atípica), objetivo geral e informações necessárias para dimensionamento de recursos e tempo.

Pode haver a necessidade de alteração do plano ao longo do ano. Os motivos podem variar, indo de perda de materialidade de algum objeto até surgimento de demandas extraordinárias superiores à reserva técnica projetada. Para isso, devem ser analisadas a conveniência e oportunidade dessas mudanças. É interessante a criação de indicadores que permitam um acompanhamento do PAA, avaliando por exemplo quanto foi cumprido, quanto foi alterado, entre outros, para o contínuo aperfeiçoamento do processo.

Planejamento dos trabalhos individuais

Antes de ser iniciado, o trabalho de auditoria deve ser formalizado internamente mediante documento expedido pelo responsável. Normalmente este documento é uma Ordem de Serviço de Auditoria, contendo pelo menos as seguintes informações:

- o tipo de trabalho a ser realizado;
- a unidade auditada;
- o objeto de auditoria;
- o objetivo estabelecido no Plano Anual de Auditoria, se este trabalho tiver sido previsto;
- o prazo previsto para o desenvolvimento do trabalho;
- a composição da equipe, incluindo supervisor e coordenador.

- Responsáveis pelo objeto da auditoria;
- Estrutura organizacional das áreas envolvidas;
- Leis e regulamentos, normas, orientações, manuais e procedimentos internos, decisões de órgãos reguladores relacionados ao objeto de auditoria;
- Jurisprudência de interesse (Tribunal de Contas da União, Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça etc.);
- A existência de outros trabalhos de auditoria do setor público, de profissionais de auditoria independente privada, especialistas e consultores;
- Quantidade/lotação/perfil da força de trabalho envolvida (inclusive terceirizados);
- Principais insumos utilizados (energia, equipamentos, matéria-prima etc.);
- Sistemas informatizados utilizados; partes interessadas; programas/ações orçamentários envolvidos;
- Materialidade dos recursos (em R\$);
- Histórico de achados; recomendações dos órgãos de controle pendentes de atendimento;
- Informações extraídas de sistemas corporativos, da imprensa, da internet; e resultados de trabalhos anteriores;
- As práticas contábeis, financeiras, orçamentárias, patrimoniais, administrativas e operacionais adotadas pelo auditado e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;

Essas informações podem ser obtidas mediante análise documental do arquivo permanente da AUGÉ, com entrevistas com os gestores/servidores, com visitas in loco, entre outras.

O MTO (2017) recomenda que o objeto a ser auditado seja mapeado, ou que pelo menos seja elaborado um memorial descritivo que identifique as atividades, sua sequência e seus responsáveis. Esse processo permite que se tornem mais claros pontos de melhoria, oportunidades, ausência de controles em etapas-chave, lacunas e diferenças entre processo normatizado e fluxo real, e deve ser posteriormente validado com o gestor, para confirmação se corresponde à realidade.

Essa etapa deve ser devidamente documentada, e as informações coletadas nesse processo provavelmente irão compor o arquivo permanente da Auditoria-Geral, para consultas futuras.

b) Definição dos objetivos e do escopo do trabalho

Após concluir a análise preliminar do objeto de auditoria, a equipe deve ser capaz de estabelecer, mesmo que de forma preliminar, os objetivos do trabalho de auditoria. Além disso, é necessário fazer uma declaração inicial do escopo, que poderá ser refinada posteriormente com base na avaliação dos riscos e dos controles relacionados ao objeto em questão.

Os objetivos da auditoria consistem essencialmente nas questões que a auditoria busca responder. Eles devem ser descritos de forma clara para que o propósito da auditoria seja compreendido. Ademais, é importante que sejam concisos, realistas e evitem termos ambíguos ou abstratos. Cada trabalho de auditoria deve ter seus objetivos cuidadosamente elaborados, levando em consideração os seguintes aspectos:

- Os objetivos especificam os resultados desejados da auditoria;
- Eles direcionam o escopo, os testes, o tempo, os recursos e as habilidades necessárias da equipe, bem como a metodologia e a natureza do trabalho de auditoria; e
- Eles guiam a formulação das conclusões da auditoria.

Nessa perspectiva, ao desenvolver os objetivos do trabalho, os auditores de controle interno devem:

- observar que objetivos do trabalho constituem o desdobramento do objetivo geral inicialmente definido no Plano da Auditoria Interna e devem estar em harmonia com os objetivos do objeto auditado. Para os trabalhos de auditoria não previstos inicialmente no plano, os objetivos do trabalho devem ser elaborados para atender o aspecto específico que o motivou;
- considerar os principais riscos e a adequação e a suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos;
- considerar as expectativas das partes interessadas; e
- considerar a possibilidade de ocorrência de erros significativos, fraudes, não conformidades e outras exposições relacionadas ao objeto da auditoria.

No contexto de um trabalho de auditoria, é importante reconhecer que não é viável abranger todos os aspectos de seu objeto. Portanto, os auditores de controle internos precisam definir os limites da auditoria. Ao definir os limites, os agentes internos levam em consideração diferentes componentes, tais como os limites da área ou do processo a serem auditados, os subprocessos relevantes, o período de tempo a ser abrangido e as localizações geográficas envolvidas na avaliação. Essa delimitação é fundamental para garantir um trabalho de auditoria focado e eficiente.

Dessa forma, é crucial que o escopo seja uma declaração clara que defina o foco, a extensão e os limites da auditoria. Sua amplitude deve ser adequada para garantir que os objetivos da auditoria sejam alcançados. Portanto, é fundamental garantir a compatibilização entre o escopo e os objetivos, a fim de que ambos estejam alinhados e se complementem.

Por fim, além dos objetivos do trabalho de auditoria, existem outros elementos que contribuem para definir o escopo. Esses elementos incluem o tipo de trabalho a ser realizado, as necessidades dos potenciais usuários dos resultados do trabalho, o tipo e a extensão dos problemas identificados em relatórios de auditoria de anos anteriores, trabalhos de auditoria conduzidos por outras unidades de auditoria interna governamentais, órgãos de controle externo ou entidades de auditoria privadas, os níveis de materialidade e os riscos identificados, bem como a adequação dos mecanismos de controle, entre outros. Esses fatores devem ser considerados para garantir que o escopo da auditoria seja abrangente e relevante.

b) Elaboração do programa de trabalho

Com base na análise preliminar, objetivos e escopo definidos anteriormente, a equipe criará o programa de trabalho. Este programa deve estabelecer os procedimentos para identificar, analisar, avaliar e registrar informações durante o desenvolvimento dos trabalhos e devem ser executados de modo suficiente para alcançar os objetivos de auditoria.

No programa de trabalho de auditoria, devem constar:

Tipo	Testes de controle	Testes substantivos
Objeto de análise	Desenho e efetividade operacional dos controles.	Suficiência, exatidão e validade dos dados obtidos.
Pergunta principal	Atividades de controle foram formalizadas, atualizadas, divulgadas, reforçadas, se são pertinentes e consistentes e se são efetivamente observadas e aplicadas.	As transações foram realizadas de forma adequada.
Técnicas (exemplos)	Observação, indagação, análise documental, reexecução de controle, entre outros.	Contagem física de estoque, comparação com catálogo, exame de faturas, análise de conformidade de atos administrativos, exame de registros contábeis e documental.

Tabela 5 - Procedimentos de auditoria

Os testes de controle são realizados para verificar se os controles internos foram implementados e estão operando de forma eficaz na prevenção e detecção de erros e fraudes nas operações do governo. Esses testes avaliam a efetividade dos controles em áreas como aquisições, pagamentos, recebimentos, contratos e outras transações financeiras governamentais.

Já os testes substantivos são aplicados para obter evidências sobre a validade e precisão dos saldos contábeis, das informações financeiras ou outros dados apresentados pelo governo. Esses testes verificam se as contas governamentais estão corretas, se foram registradas de acordo com as normas previstas e se refletem adequadamente as transações ocorridas durante o período avaliado.

A orientação prática de serviços de auditoria publicada pela CGU (2022) destaca que:



QUANTO MAIS BAIXO O RISCO DE CONTROLE DETERMINADO NA AVALIAÇÃO PRELIMINAR (OU SEJA, QUANTO MAIOR FOR O NÍVEL DE CONFIANÇA ATRIBUÍDO AOS CONTROLES), MENOR SERÁ O RISCO RESIDUAL E, CONSEQUENTEMENTE, MENOR A NECESSIDADE DE SE REALIZAREM TESTES SUBSTANTIVOS. NESSE CASO, OS TESTES DEVEM ENFATIZAR O FUNCIONAMENTO EFICAZ DO CONTROLE. QUANTO MAIS ALTO O RISCO DE CONTROLE (OU MENOR O NÍVEL DE CONFIANÇA ATRIBUÍDO AOS CONTROLES), MAIOR SERÁ O RISCO RESIDUAL E, CONSEQUENTEMENTE, MAIOR A NECESSIDADE DE TESTES SUBSTANTIVOS, VISTO NÃO SER ÚTIL A REALIZAÇÃO DE TESTES EM CONTROLES PRELIMINARMENTE AVALIADOS COMO FRACOS OU INEXISTENTES. NESSE CASO, OS TESTES SUBSTANTIVOS DEVEM ENFATIZAR A ADEQUAÇÃO (EXATIDÃO, CONFIABILIDADE E SUFICIÊNCIA) DOS ATOS E DOS FATOS OCORRIDOS.

No entanto, mesmo em ambientes com alto nível de segurança nos controles deve haver a realização de testes substantivos, ainda que em menor escala.

Em geral o programa de trabalho é consolidado no formato de uma Matriz de Planejamento, conforme modelo apresentado em anexo.

Planejamento: consultoria e apuração

Neste subtítulo serão abordadas as especificidades do planejamento para os serviços de Consultoria e Apuração, apenas no que divergir da orientação geral já discutida anteriormente. No entanto, quando não houver divergências, aplicam-se as orientações apresentadas nos subtítulos "Planejamento Anual de Auditoria" e "Planejamento dos Trabalhos Individuais".

a) Consultoria

A Consultoria geralmente se inicia com a solicitação do serviço de consultoria pela unidade interessada. Ademais, o serviço de planejamento de consultoria deve apresentar um documento intitulado "Pactuação de serviço de consultoria" após a etapa de elaboração da Ordem de serviço, realizado entre AUGE e alta administração da unidade auditada.

A escolha entre realizar ou não uma consultoria considera fatores como: relação custo-benefício; potencial contribuição dos resultados previstos para a melhorias dos processos da unidade; magnitude dos riscos; capacidade operacional e existência de competências técnicas apropriadas por parte da AUGE.

Para serviços de assessoramento ou facilitação ainda deve haver a pactuação de um termo de compromisso, contendo:

- Objeto da consultoria;
- Tipo de serviço de consultoria a ser realizado (assessoramento, facilitação ou treinamento);
- Objetivos gerais e específicos do trabalho;
- Escopo;
- Metodologia (em linhas gerais);
- Cronograma;
- Responsabilidades das partes, incluindo:
 - Possibilidade de interrupção ou de suspensão do trabalho pela AUGÉ em face de atos ou fatos ilegais ou irregulares, bem como a devida apuração desses fatos; e
 - Responsabilidade da gestão pelas decisões e/ou ações adotadas como resultado das recomendações decorrentes dos serviços de consultoria;
- Plano de comunicação dos resultados (intermediários e final) do trabalho, incluindo disposições quanto à forma, à época e às responsabilidades por eventual publicação dos resultados; e
- Entendimento quanto ao monitoramento das recomendações eventualmente emitidas pela equipe de auditoria.

Além disso, o plano de trabalho para consultorias não se encaixa necessariamente no modelo de Matriz de Planejamento, pois pode variar significativamente na forma e no conteúdo. No entanto, deve englobar a caracterização do trabalho, a estratégia de atuação (com critérios, metodologia, cronograma e plano de comunicação) e produtos e resultados esperados, e no caso de serviços de treinamento ainda devem ser registrados o conteúdo a ser ministrado, estratégias e recursos, público-alvo, forma de avaliação e critérios de certificação para participantes.

a) Apuração

A diferença entre o serviço de apuração e os demais é que para a apuração há uma análise de admissibilidade, com o intuito de fornecer razoável segurança sobre a procedência da alegação e a necessidade de instauração de um trabalho de apuração. Essa análise envolve um processo de levantamento de informações com vistas a concluir sobre a conveniência e a oportunidade de realização do procedimento apuratório, considerando a relevância dos fatos denunciados, a existência de recursos federais envolvidos e a materialidade do objeto em face dos custos de sua apuração.

Nesse sentido, a análise de admissibilidade deve fornecer razoável segurança sobre a procedência da alegação e a necessidade de instauração de um trabalho de apuração.

Além disso, o processo de planejamento é denominado apuração preliminar. A apuração preliminar conta com o aprofundamento das informações acerca do objeto, como no caso da avaliação, mas apresenta a adição de informações também sobre os possíveis responsáveis pelo ocorrido.

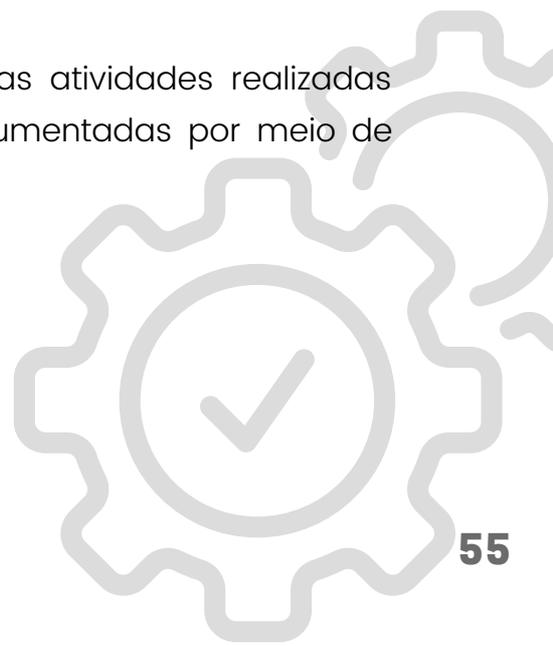
EXECUÇÃO DA AUDITORIA

A transição da fase de planejamento para a fase de execução ocorre de forma discreta, uma vez que ambas envolvem análise e avaliação de dados e informações. A fase de execução pode ser descrita como o momento central em que são realizados testes de coleta e análise de dados, por meio da ampla utilização de técnicas, visando a elaboração dos achados de auditoria.

Nesse contexto, os achados, que devem ser devidamente embasados em evidências, permitirão que a equipe de auditoria emita uma opinião sobre o objeto auditado, cumprindo assim os objetivos estabelecidos no início do trabalho.

Nesse momento, dependendo das técnicas de auditoria definidas na etapa de planejamento, haverá uma maior atuação da equipe in loco, ou seja, nas dependências da Unidade Auditada. Daí a designação comumente atribuída a essa etapa como "trabalhos de campo", também conhecida como "fase de condução da auditoria" ou "execução do trabalho de auditoria". Para o sucesso dessa etapa, é fundamental uma boa comunicação entre os auditores e os auditados, tópico abordado no próximo capítulo. No contexto da execução de auditoria, essa comunicação se inicia com a reunião de abertura, se mantém ao longo do trabalho e finaliza com a reunião de comunicação dos resultados.

Assim como nas outras fases da auditoria, as atividades realizadas nesta etapa devem ser adequadamente documentadas por meio de papéis de trabalho.



COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Nessa fase, é fundamental que a equipe utilize técnicas de coleta e análise de dados para executar os testes de auditoria conforme estabelecidos na etapa de planejamento. Esses testes devem estar registrados no programa de trabalho.

Através da execução das técnicas previstas no planejamento, devem ser obtidas as evidências que respaldam a opinião da equipe de auditoria em relação ao objeto em análise. É essencial que a equipe esteja confiante de que, com base nessas evidências coletadas, terceiros com prudência e conhecimento suficiente chegariam às mesmas conclusões.

Além disso, a equipe deve avaliar, a cada momento, a necessidade de obter informações adicionais para assegurar essa confiabilidade. Caso seja necessário utilizar técnicas não previstas no planejamento inicial, é imprescindível que haja o registro e a aprovação da instância responsável.

Após a compreensão e interpretação dos resultados dos testes pelos auditores, esses resultados servirão como base para a formulação dos achados. Esses achados, por sua vez, são essenciais para responder às questões de auditoria e formar a opinião da equipe, bem como para elaborar as recomendações correspondentes. Portanto, se houver falhas na coleta e na análise de dados, todo o trabalho de auditoria pode ficar comprometido.

TÉCNICAS DE AUDITORIA

A equipe constituída deve reunir em conjunto, qualificação e habilidades necessárias para a realização dos trabalhos, devendo possuir conhecimento adequado sobre os procedimentos de auditoria.

Antes da seleção das técnicas de auditoria a serem utilizadas, é essencial observar a finalidade específica de cada uma delas, de modo a evitar a aplicação de técnicas inadequadas, bem como a execução de exames desnecessários e desperdício de recursos humanos e de tempo. A equipe de auditoria também deve estar atenta ao fato de que as técnicas de auditoria não são excludentes, mas complementares.

É importante ressaltar que há várias técnicas de auditoria previstas para obter evidências. No entanto, o objetivo deste manual não é listar todas existentes, mas sim as mais frequentemente empregadas durante as auditorias.

1. INSPEÇÃO

A inspeção consiste na verificação de registros, de documentos ou de ativos, que proporcionará ao agente a formação de opinião quanto ao objeto analisado. Por meio da inspeção física (visita in loco), deve-se: verificar, por meio do exame visual, o item específico a ser examinado; comprovar que ele realmente existe; avaliar se o item sob exame é fidedigno; realizar exame visual ou providenciar exame laboratorial a fim de averiguar se o objeto examinado é o que deveria ser e se permanece em perfeitas condições de uso. Essa técnica é utilizada para testar a efetividade dos controles internos.

Na inspeção física, a evidência é coletada sobre bens tangíveis. Além de confirmar a existência e a localização de um item, essa técnica também permite verificar os atributos de um objeto, como seu estado de conservação, prazo de validade de produtos e tipos de materiais utilizados. A inspeção física, portanto, não existe por si só, ela é uma técnica complementar. Ela auxilia a assegurar que haja uma correspondência real entre a situação encontrada e os registros da Unidade Auditada, garantindo que os registros estejam corretos e que os valores estejam adequados em termos de quantidade e qualidade do item examinado.

2. OBSERVAÇÃO

Consiste no exame de processo ou de procedimento executado por outras pessoas, com o objetivo de averiguar se o objeto sob análise foi executado em conformidade com os critérios definidos. São elementos da técnica observação:



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

Essa técnica requer uma percepção aguçada para perceber as nuances que podem ocorrer no ambiente devido à sua presença, tendo em vista ser natural que, quando observado, o indivíduo aja de maneira mais aprovável/adequada do que em outras situações. Desta forma, é possível que os executores da atividade que esteja sendo observada realizem-na de forma mais correta ou mais cuidadosa do que o fariam no seu cotidiano. Essa situação, juntamente com o fato de a observação ser limitada no tempo, representa fragilidades na evidência a ser obtida, motivo pelo qual as provas coletadas por esse meio devem ser corroboradas por outras fontes.

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

3. ANÁLISE DOCUMENTAL

Consiste em buscar provas em documentos integrantes dos processos administrativo, orçamentário, financeiro, contábil, operacional, patrimonial ou gerencial do ente público para comprovar a validade e autenticidade de uma situação, documento ou atributo. Tem como finalidade a verificação da legitimidade do documento, mas também da transação.

Essa técnica envolve o exame de documentos internos, quando produzidos pela própria Unidade Auditada, e externo, produzidos por terceiros.

É necessário que o agente, ao examinar tais documentos, verifique:

- se a documentação é fidedigna e merece confiabilidade (autenticidade);
- se a transação se refere à operação normalmente executada naquele contexto e se está de acordo com os objetivos e normativos da Unidade Auditada (normalidade);
- se a operação e os documentos examinados foram aprovados por pessoa autorizada (aprovação);
- se os registros foram preenchidos corretamente (datas, destinatários...) e, nos casos de documentos oficiais, se existe o registro em órgão competente (oficialidade).

O exame documental fornece evidências de auditoria com graus de confiabilidade variáveis, que dependem da natureza e da fonte dos registros e, no caso de registros internos, da eficácia dos controles internos.

4. CONFIRMAÇÃO EXTERNA (CIRCULARIZAÇÃO)

Esta técnica consiste na confirmação, por parte de fontes externas à unidade auditada, de informações obtidas junto ao auditado. Visa obter de terceiros (pessoas, empresas, órgãos fiscalizadores etc.) ou de fonte interna independente, declaração formal e independente a respeito de fatos ligados às operações da Unidade Auditada. Serve também para a verificação, junto as fontes externas à Unidade Auditada, da fidedignidade das informações obtidas internamente.

A técnica se baseia na suposição da independência das fontes externas, pessoas ou entidades, que não estariam ligadas à fonte original das informações. A conferência dos valores informados pelo auditado em confronto com os fornecidos pelas fontes externas pode revelar discrepâncias que podem constituir achados diversos, tais como desvios de recursos, sobrepreço, apropriações indébitas etc.

É importante observar que, como a resposta à circularização não é obrigatória, faz-se necessário que o agente tente convencer a fonte externa da importância de sua contribuição.

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

5. INDAGAÇÃO

A técnica de indagação, seja ela escrita ou oral (entrevista), consiste na formulação de perguntas com o objetivo de obter informações, dados e explicações que sejam relevantes para alcançar os objetivos da auditoria. Normalmente, essa técnica é utilizada para obter informações complementares ou esclarecer fatos que não puderam ser adequadamente abordados por meio de outras técnicas de auditoria. Pode ser utilizada interna ou externamente à Unidade Auditada.

Embora ambas as formas de indagação sejam úteis no contexto da auditoria, a entrevista é frequentemente considerada mais adequada em situações em que há vários aspectos a serem esclarecidos, pois ela facilita e agiliza o fluxo de informações.

Existem diversos tipos de entrevistas, dentre elas:

- Livre ou não estruturada: realizada sem roteiro prévio ou com roteiro simplificado (contendo os principais pontos de interesse da equipe, mas permitindo que sejam formuladas outras questões no momento). Nesse tipo de entrevista, deve ser dada ao entrevistado a liberdade de desenvolver o assunto. Geralmente, é usada em estudos exploratórios;
- semiestruturada: realizada mediante um roteiro previamente estabelecido; normalmente traz perguntas fechadas e algumas abertas;
- estruturada: baseada em roteiro fixo, com perguntas bem definidas.

É importante ressaltar que, para obter êxito na realização da indagação oral, deve ser realizado um planejamento adequado. Nessa etapa, é fundamental que seja levado em consideração diversos fatores para garantir que a entrevista seja eficaz e atenda aos objetivos propostos. Nesse sentido:

- obter o conhecimento sobre a Unidade Auditada, sobre a área a ser examinada e também sobre a técnica a ser utilizada;
- listar as informações a serem obtidas;
- construir um roteiro de entrevista com questões objetivas organizadas por ordem de importância;
- selecionar o entrevistado (é interessante levantar informações sobre o entrevistado e a relação que ele tem com o assunto);
- definir o número de entrevistados, se for mais de um;
- marcar a hora e o local da entrevista com antecedência.

O resultado da entrevista pode ser influenciado por diversos fatores, incluindo a qualidade pessoal e profissional do agente. Portanto, é imprescindível que o entrevistador esteja atento a esses fatores:

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

Para a realização adequada da entrevista, o agente também precisa observar os seguintes passos:

- caso pretenda que a entrevista seja gravada, perguntar ao entrevistado se ele concorda com a gravação antes de iniciar a entrevista;
- cuidar para que o número de entrevistadores seja de, no mínimo, dois, de modo que um possa efetuar anotações, enquanto o outro realiza as perguntas, sobretudo se a entrevista não for gravada, e também para que se resguarde a segurança dos entrevistadores;
- buscar local adequado em que não haja interrupções, barulhos, distrações;
- explicar o objetivo da entrevista;
- após formalizar o resultado da entrevista (reduzido a termo), submetê-lo formalmente ao entrevistado para fins de ratificação, estabelecendo-se um prazo para resposta (o encaminhamento pode ser realizado por e-mail).

Após o encerramento da entrevista, é fundamental avaliar a veracidade das informações obtidas. É importante estar ciente de que as respostas podem diferir das informações obtidas através de outros meios, o que pode exigir a modificação de procedimentos de auditoria ou a realização de procedimentos adicionais que não foram inicialmente previstos.

Mesmo que não haja divergências, é essencial seja realizado outros procedimentos para obter evidências que corroborem as informações obtidas durante a entrevista. Isso se deve ao fato de que as informações obtidas por meio de questionamentos orais não são consideradas suficientemente objetivas ou imparciais, especialmente porque geralmente são fornecidas por funcionários ou servidores da Unidade Auditada, não de fonte independente.

6. RECÁLCULO

O recálculo, também chamada de conferência de cálculos, consiste na verificação da exatidão matemática de cálculos efetuados pela Unidade Auditada ou por terceiros, mediante verificação da exatidão das operações, refazendo os cálculos efetuados pelo ente auditado. Pode ser realizada de forma manual ou eletrônica (NBC TA 500).

O agente deve estar atento de que a conferência dos cálculos serve apenas para verificar a precisão matemática das operações. No entanto, para determinar a validade dos algoritmos que compõem as bases examinadas, são necessários outros tipos de testes.

7. PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS

De acordo com a norma NBC TA 520, os procedimentos analíticos têm como objetivo a avaliação das informações contábeis por meio da análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Além disso, englobam o exame apropriado de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que apresentem diferenças significativas em relação aos valores esperados.

Os procedimentos analíticos, dessa forma, representam uma técnica utilizada para avaliar informações contábeis, como montantes financeiros, quantidades físicas, índices ou percentuais, por meio da comparação com parâmetros ou expectativas identificados ou desenvolvidos pelo próprio agente. Para realizar essa análise, pode-se empregar desde métodos simples até técnicas estatísticas avançadas.

Ou seja, são análises de informações das demonstrações contábeis e de outros relatórios financeiros por meio de comparações, de aplicações de técnicas estatísticas plausíveis, de exames de flutuações horizontais ou verticais e da utilização de índices de análise de balanços. Os procedimentos analíticos incluem, ainda, as relações entre dados financeiros obtidos e o padrão previsto.

Os procedimentos analíticos auxiliam na identificação de:

- diferenças inesperadas;
- ausência de diferenças quando esperadas;
- erros em potencial;
- possíveis fraudes ou atos ilícitos;
- outras transações ou eventos incomuns ou não recorrentes.
- Alguns exemplos de procedimentos analíticos incluem:
- a comparação de informações do período corrente com as expectativas baseadas nas informações de períodos anteriores;

- o estudo das relações entre informações financeiras e não financeiras (por exemplo: gastos registrados com a folha de pagamento comparados com alterações na média de número de funcionários);
- a comparação de determinada informação com expectativas baseadas em informação similar de outra unidade organizacional.

Ao aplicar essa técnica, é imprescindível que seja avaliada a confiabilidade dos dados utilizados como base para estabelecer os parâmetros.

Quando forem identificadas relações inconsistentes entre os dados analisados e os parâmetros estabelecidos, será necessário executar outros procedimentos, como a indagação, por exemplo. Tendo como objetivo obter as evidências necessárias para que o auditor possa emitir sua opinião sobre o objeto auditado.

8. REEXECUÇÃO

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

Na reexecução são realizados novamente procedimentos, cálculos e atividades de controle para testar os sistemas, processos e controles internos, a fim de confirmar a veracidade, correção e legitimidade dos registros. Diferentemente da observação, em que o funcionário/servidor da Unidade Auditada executa os procedimentos enquanto é observado pelo agente, nesse caso o auditor executa os procedimentos e obtém informações diretamente sobre sua adequação, legitimidade e veracidade dos dados.

9. RASTREAMENTO E VOUCHING

Consistem essencialmente em verificar a correspondência entre os lançamentos contábeis e a documentação que lhe serve de base. No entanto, elas são executadas de maneira oposta: no rastreamento, primeiro, são selecionados documentos que representam transações e, em seguida, verifica-se se essas transações foram devidamente registradas no sistema contábil. Já no vouching, há a seleção inicial de transações e, em seguida, verifica-se a existência da documentação que as fundamenta, comprovando, assim, se a transação realmente ocorreu.

Embora essas técnicas sejam frequentemente utilizadas em auditorias financeiras, a lógica que as preside pode ser aplicada de maneira útil em todos os outros tipos de auditoria.

10. BENCHMARKING

Embora o benchmarking não seja originalmente uma técnica de auditoria, é extremamente útil na avaliação de desempenho e até mesmo na avaliação de risco das Unidades Auditadas.

Essa técnica envolve essencialmente a comparação de um aspecto de desempenho de uma organização com outra organização, ou mesmo com outra área dentro da própria organização, que seja considerada uma referência de desempenho positivo. Para isso, é necessário analisar quantitativa e qualitativamente o desempenho das unidades comparadas e medir a diferença entre elas. Em seguida, é importante identificar as principais ações que contribuem para essa diferença de desempenho, geralmente representadas por boas práticas de gestão, e, em seguida, as oportunidades de melhoria.

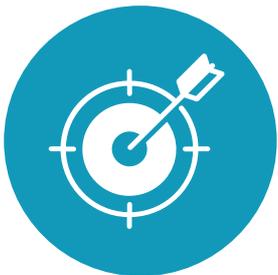
A literatura especializada apresenta quatro tipos principais de benchmarking:



Benchmarking Competitivo: estuda e compara-se com outras organizações do mesmo setor em que atua, com o objetivo de aprimorar seus próprios processos. O foco está em identificar as melhores práticas adotadas pelas organizações concorrentes e buscar maneiras de implementá-las;



Benchmarking de Processo (ou Função): nesse caso, o benchmarking não se limita a uma comparação com organizações do mesmo setor. O foco não é a organização em si, mas os processos desenvolvidos pela organização em análise. A comparação é feita com outras organizações que possuam processos semelhantes, independentemente do setor em que operam;



Benchmarking Estratégico: o objetivo não é comparar um processo específico, mas sim buscar estratégias competitivas de sucesso. A organização analisa as estratégias adotadas por outras empresas de destaque no mercado e procura identificar estratégias que possam ser aplicados para melhorar sua própria posição competitiva;



Benchmarking Interno: consiste na identificação e na aplicação das melhores práticas de uma área da organização em outras áreas da mesma organização. A ideia é buscar internamente as práticas mais eficientes e bem-sucedidas e replicá-las em outras áreas.

11. TÉCNICAS DE AUDITORIA ASSISTIDAS POR COMPUTADOR

As Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador (TAAC) fazem parte das Técnicas de Auditoria Baseadas em Tecnologia (TABC), que são definidas como ferramentas automatizadas de auditoria, como softwares gerais de auditoria, geradores de dados de teste, programas computadorizados de auditoria e utilitários de auditoria especializada. Essas técnicas utilizam a tecnologia para realizar análises de dados e auxiliar na avaliação de controles.

As Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador (TAAC) podem aumentar consideravelmente a eficácia e eficiência da auditoria durante as fases de planejamento, execução, relatoria e acompanhamento das recomendações. Por meio das TAAC, os agentes têm a capacidade de explorar dados e informações de forma interativa, reagindo rapidamente aos resultados, modificando e aprimorando a abordagem de auditoria inicial. Os principais benefícios da aplicação das TAAC são:

- o aprimoramento do planejamento e do gerenciamento das auditorias;
- realização de análises mais robustas sobre bases de dados;
- a ampliação da cobertura dos testes de auditoria (possibilitam a análise de grandes volumes de dados);
- a ampliação da cobertura das amostras, ou seja, possibilitam que dados de toda a população sejam analisados, o que diminui o risco de emissão de opinião equivocada pelo auditor;
- mais robustez e assertividade na execução de testes substantivos e de controle;
- diminuição da necessidade de realização de testes manuais;
- simplificação ou automatização do processo de análise de dados;
- aumento da efetividade dos procedimentos de auditoria.
-

Quando os dados processados com o auxílio das TAAC são utilizados como evidência de auditoria, é importante que sejam submetidos a exames de confiabilidade. Esses exames podem incluir a avaliação da consistência dos controles existentes na organização, garantindo assim a integridade e segurança das informações utilizadas. As ferramentas de TAAC podem ser classificadas da seguinte forma:

- generalistas: são softwares utilizados para processar, simular, analisar amostras, gerar dados estatísticos, sumarizar, apontar duplicidade e outras funções que o agente desejar;
- especializadas: são softwares desenvolvidos para executar tarefas específicas e especializadas em uma circunstância definida. Podem, inclusive, ser desenvolvidos pelo agente;
- de utilidade geral: são aqueles softwares que não foram desenvolvidos especificamente para auditoria, mas auxiliam no processo, como planilhas eletrônicas, software de gerenciamento de banco de dados, ferramentas de Business Intelligence, software estatístico, etc.

EVIDÊNCIAS

As evidências de auditoria são informações coletadas, analisadas e avaliadas, com o objetivo de respaldar os achados e conclusões do trabalho de auditoria. Essas evidências são fundamentais para embasar a opinião da equipe de auditoria, reduzindo o risco de auditoria a um nível aceitável.

Devem estar documentadas em papéis de trabalho e organizadas e referenciadas apropriadamente.

A qualidade das conclusões e recomendações está intrinsecamente ligada à capacidade da equipe de auditoria de coletar e avaliar evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis. Para obter evidências que atendam ao objetivo do trabalho, é fundamental que os agentes possuam um conhecimento adequado dos procedimentos de auditoria. Além disso, ao avaliar essas evidências e tomar decisões sobre o tipo e a quantidade necessárias, o auditor deve se basear no ceticismo e no julgamento profissional.

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

O julgamento profissional desempenha um papel fundamental na capacidade de avaliar se as evidências coletadas possuem os atributos necessários para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável. No exercício do julgamento profissional, é essencial que as decisões sejam baseadas em fatos e circunstâncias conhecidas. Quando há fatos e circunstâncias conhecidas, juntamente com evidências de auditoria adequadas, o uso do julgamento profissional se torna justificável para tomar decisões sobre questões relevantes no contexto do trabalho.

1. ATRIBUTOS DAS EVIDÊNCIAS

Os atributos das evidências são a suficiência, a confiabilidade, a fidedignidade, a relevância e a utilidade. A suficiência é uma medida de quantidade de evidência da auditoria, enquanto os demais atributos são medidas da qualidade (adequação). É importante considerar esses atributos em conjunto para garantir que as evidências sejam adequadas em termos de quantidade e qualidade, de forma a fundamentar adequadamente as conclusões e recomendações da auditoria.

A evidência suficiente é aquela que é concreta, adequada e convincente. Quando as evidências são suficientes, qualquer pessoa prudente e bem-informada seria capaz de chegar às mesmas conclusões já formalizadas. Esse atributo é influenciado pelo risco de auditoria, bem como pelos outros atributos de qualidade das evidências. À medida que o risco de auditoria aumenta, é mais provável que seja necessário reunir uma quantidade maior de evidências. No entanto, se a qualidade das evidências for melhor, pode ser necessária uma quantidade menor de evidências. No entanto, é importante ressaltar que simplesmente obter mais evidências não compensará uma má qualidade das provas obtidas. A qualidade das evidências é crucial para garantir a validade e a credibilidade das conclusões da auditoria.

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

Embora não existam regras rígidas para determinar a confiabilidade das evidências, os agentes podem utilizar diretrizes gerais para auxiliar nessa avaliação. Essas diretrizes são as seguintes:

- evidência obtida de terceiros independentes tende a ser mais imparcial do que aquela obtida junto à Unidade Auditada;
- evidência produzida por um processo ou sistema com controles efetivos é mais confiável do que aquela produzida por um processo ou sistema com controles ineficazes;
- evidência obtida diretamente pelo auditor interno tende a ser mais confiável do que evidência obtida indiretamente;
- evidência proporcionada por documentos originais é mais confiável do que a evidência proporcionada por fotocópias;
- evidência corroborada por informações oriundas de outras fontes tende a ser mais confiável do que aquela que é obtida em uma única fonte.

Ao utilizar as diretrizes mencionadas anteriormente, é importante que sejam considerados outros aspectos que podem influenciar a confiabilidade das evidências. Esses aspectos incluem a fonte das informações, a natureza das evidências e as circunstâncias em que são obtidas. Caso surjam dúvidas quanto à confiabilidade das informações ou se houver indicações de possível fraude, devem ser realizados procedimentos adicionais para esclarecer a situação e determinar as medidas necessárias para solucioná-la. É essencial que nesse processo também sejam avaliadas a relação custo-benefício das ações a serem tomadas.

O atributo da relevância assegura que a evidência esteja diretamente relacionada aos objetivos e ao escopo do trabalho. A avaliação do que seja uma informação relevante é também uma questão de lógica e de julgamento profissional. É importante considerar cuidadosamente se a evidência em questão está diretamente ligada aos objetivos do trabalho e se contribui de forma significativa para a análise e as conclusões a serem alcançadas.

A utilidade da informação registrada como evidência está diretamente ligada à sua capacidade de auxiliar a Unidade Auditada a alcançar seus objetivos e melhorar suas operações organizacionais. Em outras palavras, a informação deve agregar valor e contribuir para a construção dos achados e para a formação da opinião emitida pelo auditor.

2. NATUREZA DAS EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA

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

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

As evidências de auditoria podem ser classificadas em quatro categorias principais: física, testemunhal, analítica e documental. Essas classificações estão diretamente relacionadas aos tipos de técnicas de auditoria utilizadas para obtê-las, conforme indicado a seguir:

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

- as evidências testemunhais são constituídas por informações prestadas por terceiros, por meio de declarações verbais ou escritas ou, ainda, por informações colhidas por meio de técnica de entrevista ou questionário. Sempre que possível, devem ser corroboradas por outras formas de informação, de modo a torná-las mais convincentes. Os agentes devem utilizar o ceticismo profissional em relação a esse tipo de evidência, pois tende a ser não conclusivo e pode ser influenciável por questões de momento e por interesses pessoais;
- evidência analítica consiste na verificação das inter-relações entre dados. Pode exigir do agente conhecimentos específicos para elaboração e análise das informações. As técnicas de auditoria mais comumente utilizadas para produzir evidências analíticas são a amostragem, as técnicas de auditoria assistidas por computador, a conciliação e a revisão analítica;
- evidência documental é a mais comum das evidências mencionadas. Pode ser obtida de fontes internas ou externas à organização. São exemplos: relatórios, memorandos, atas, contratos, ofícios e demais documentos que contenham alguma informação comprobatória, tais como notas fiscais, notas de empenho, notas de serviço, termos de contrato. Tais evidências podem estar armazenadas tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico.

Ao utilizar essas diferentes categorias de evidências, os agentes podem obter uma visão abrangente e fundamentada das operações auditadas, fornecendo uma base sólida para a formação de opinião e recomendações.

3. FONTES DE INFORMAÇÃO

As fontes de informação que podem gerar evidências podem ser tanto internas quanto externas à organização auditada.

As informações internas são aquelas geradas dentro da própria organização, podendo ser processadas internamente ou por terceiros. No entanto, as informações que são produzidas pela própria organização e processadas por agentes externos tendem a ser mais confiáveis do que aquelas que são puramente internas.

Por outro lado, as informações externas são produzidas por fontes independentes da Unidade Auditada, mas podem ou não ser processadas posteriormente por esta. As informações processadas posteriormente pela Unidade Auditada geralmente são consideradas menos confiáveis do que as informações puramente externas, pois estão mais sujeitas a possíveis alterações pelo auditado.

Existem também as "informações produzidas por serviços de terceiros", que podem ser denominadas dessa forma por não se enquadrarem perfeitamente nos critérios mencionados anteriormente. Embora sejam geradas externamente à organização, elas não possuem o mesmo nível de confiabilidade que normalmente é atribuído a uma fonte externa.

4. GRAU DE PERSUAÇÃO DAS EVIDÊNCIAS

Considerando que as evidências de auditoria desempenham um papel fundamental na sustentação da opinião da equipe de auditoria, é importante reconhecer que nem sempre é comum encontrar evidências isoladas que comprovem completamente as situações identificadas. Portanto, confiar em evidências que transmitem pouco ou nenhum convencimento aumenta significativamente o risco de auditoria. Nesse contexto, o agente deve estar atento ao grau de persuasão das informações utilizadas.

A persuasão refere-se à capacidade das informações em apoiar o agente na formulação de achados, conclusões e recomendações, de modo a proporcionar um nível razoável de segurança e convencer o auditado e os demais destinatários do trabalho de que sua opinião está correta. É essencial buscar evidências persuasivas adequadas e suficientes, e uma forma de alcançá-las é através de um planejamento consistente e eficaz por parte da equipe de auditoria.

Nesse sentido, existem indicadores que podem auxiliar a obtenção e o registro de evidências mais persuasivas. Alguns desses indicativos são:

- o exame físico realizado fornece evidência mais convincente;
- a observação direta realizada constitui o segundo tipo de técnica mais persuasiva;
- informações provenientes de terceiros são mais convincentes do que as enviadas pela Unidade Auditada;
- informações documentais são mais convincentes do que as testemunhais, sendo que essas últimas são as menos persuasivas de todas.

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

É importante que o agente esteja ciente de que existem limitações práticas e legais na obtenção de evidências de auditoria. Por exemplo, situações de fraude podem dificultar a obtenção de evidências conclusivas. Além disso, pode haver casos em que as informações coletadas ou fornecidas apresentem problemas de integridade, comprometendo sua confiabilidade. Ademais, podem ser enfrentadas limitações relacionadas à ausência de poderes legais. Essas limitações afetam o grau de persuasão ou convencimento das evidências disponíveis.

ACHADOS DE AUDITORIA

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

O achado pode indicar tanto a conformidade quanto a não conformidade com o critério estabelecido, além de registrar oportunidades de melhoria ou boas práticas identificadas. Quando há não-conformidades na comparação entre o critério e a condição encontrada, isso pode envolver impropriedades ou irregularidades.

Antes de serem apresentados à Unidade Auditada, os achados de auditoria devem ser revisados e aprovados pelo supervisor dos trabalhos. Nesse processo, o supervisor deve garantir que os achados estejam adequadamente sustentados por evidências. É recomendável que sejam realizadas reuniões entre a equipe de auditoria, o coordenador e o supervisor do trabalho, visando a alinhar o entendimento e facilitar a discussão sobre os achados identificados.

1. REQUISITOS BÁSICOS

Um achado de auditoria deve ser elaborado de forma a fornecer uma base sólida para a opinião e as propostas de recomendação da equipe de auditoria. Para isso, é necessário que o achado atenda aos seguintes requisitos básicos:

a. Ser relevante para os objetivos dos trabalhos de auditoria:

- Aqueles achados não considerados suficientemente relevantes para compor o relatório final devem ser comunicados à Unidade Auditada por meio de outros instrumentos, como a nota de auditoria, por exemplo. Se esses achados não forem capazes de auxiliar no aprimoramento da gestão ou de evitar casos semelhantes no futuro, poderão ser mantidos apenas como papéis de trabalho;
- Quando a equipe identificar, no decorrer do trabalho, situações relevantes que não estejam relacionadas aos objetivos definidos na etapa de planejamento, deverá apresentá-las ao supervisor para que ele defina a abordagem a ser adotada. Entre as possíveis alternativas de tratamento, incluem-se, a depender da criticidade, da materialidade e da relevância da situação encontrada, o registro nos papéis de trabalho, alteração de escopo ou a programação de uma nova auditoria.

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

c. Mostrar-se convincente, ou seja, ser consistente em cada um de seus componentes (critério, condição, causa e efeito), de forma que mesmo um terceiro (prudente e informado) que não tenha participado da auditoria o compreenda e o aceite.

2. COMPONENTES

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

Critério (o que deveria ser)

O critério é o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está abaixo do desempenho esperado. É definido na fase de planejamento do trabalho. Ele serve como referência para determinar se as atividades, processos ou controles estão em conformidade com as expectativas estabelecidas. O objetivo do critério é fornecer uma base clara para avaliar o desempenho e a adequação do objeto auditado em relação às normas ou metas estabelecidas.

Condição ou Situação Encontrada (o que é)

A condição é uma situação existente que é identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria. Ela representa o estado atual das operações, processos ou controles internos analisados. A condição pode ser evidenciada de diversas formas, dependendo das técnicas de auditoria empregadas. O objetivo da identificação da condição é fornecer uma base sólida para a análise e avaliação da conformidade, eficácia ou eficiência do objeto auditado em relação aos critérios estabelecidos.

Causa

A causa é a explicação para a existência de uma diferença entre o critério estabelecido e a condição encontrada durante a auditoria. Ela busca esclarecer por que a situação encontrada ocorre e o que possibilita sua configuração atual. É essencial que a equipe de auditoria se empenhe em descobrir a causa raiz, ou seja, a causa primária, mais profunda e mais significativa da condição identificada. Para isso, é necessário levantar hipóteses sobre as possíveis fontes que possam ter levado às situações encontradas.

Determinar a causa raiz pode ser um processo complexo. Em alguns casos, vários fatores com diferentes graus de influência podem se combinar para formar a causa raiz, ou a causa raiz pode estar relacionada a uma questão mais abrangente, como a cultura organizacional. Portanto, é possível que apenas causas intermediárias sejam identificadas para algumas situações.

É importante destacar que, preferencialmente, as recomendações emitidas ao final do trabalho devem estar diretamente relacionadas à causa raiz. Ao abordar a causa raiz, é possível eliminar ou reduzir a probabilidade de recorrência da situação negativa identificada e contribuir de forma mais direta para o aprimoramento da gestão. Isso permite uma abordagem mais efetiva na resolução dos problemas e na implementação de melhorias necessárias.

Efeito

O efeito é a consequência da divergência entre a condição encontrada e o critério estabelecido. Pode ser positivo, representando os benefícios alcançados, ou negativo, correspondendo ao risco ou exposição enfrentados pelo objeto de auditoria ou pela Unidade Auditada por não estar em conformidade com o padrão esperado. O efeito reflete o impacto da diferença entre o referencial utilizado pelo auditor (critério) e a situação real identificada durante a auditoria (condição).

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

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

3. MATRIZ DE ACHADOS

A atividade de auditoria geralmente envolve uma quantidade significativa de documentos e informações, o que dificulta a identificação do que foi analisado, a relação entre os achados e as evidências que sustentam as conclusões. Além disso, reunir os resultados do trabalho de vários auditores pode ser desafiador sem uma estruturação adequada das informações.

Para superar essas dificuldades, é recomendável organizar os achados de auditoria em um único documento que apresente as informações de forma sucinta. Isso proporciona uma visão geral do trabalho realizado, facilitando as discussões internas e a supervisão.

Nesse sentido, é comum utilizar uma matriz de achados estruturada em formato de tabela, onde as colunas correspondem aos componentes dos achados e outros conteúdos relevantes para a compreensão das respostas às questões de auditoria e para auxiliar na elaboração posterior da comunicação dos resultados.

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

Além das vantagens já mencionadas, a matriz de achados também proporciona outros benefícios para as equipes de auditoria, tais como:

- Facilita a elaboração dos achados, pois organiza os componentes de acordo com uma ordem lógica, tornando o processo mais claro e estruturado;
- Contribui para uma melhor estruturação do relatório, permitindo a organização dos achados de acordo com sua relevância, o que resulta em um documento mais coeso e compreensível;
- Facilita a colaboração entre os integrantes da equipe, que podem se sentir mais à vontade para manifestar suas críticas e sugestões antes de o achado ter sido desenvolvido;

- Evita a reescrita dos achados, uma vez que as contribuições da equipe, do coordenador e do supervisor podem ser feitas com base na matriz, antes mesmo de o auditor redigir o texto propriamente dito;
- Facilita a revisão dos trabalhos, permitindo que o revisor identifique rapidamente eventuais lacunas ou inconsistências nas informações, contribuindo para a qualidade e agilidade no desenvolvimento dos relatórios ou de outros instrumentos de comunicação;
- Possibilita a elaboração de relatórios ou outros instrumentos de comunicação mais concisos e objetivos, desencorajando a inclusão de detalhes ou informações desnecessárias aos componentes dos achados.

Ao considerar esses benefícios, a utilização da matriz de achados se mostra essencial para otimizar o processo de auditoria e garantir resultados de alta qualidade.

4. MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE AUDITADA

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

A equipe de auditoria tem a responsabilidade de definir o formato de apresentação dos achados. O formato narrativo, em que o texto é estruturado em parágrafos, é o mais comum. No entanto, também é possível utilizar outros formatos, como a apresentação em forma de tabela (matriz de achados) ou em tópicos, em que cada componente é registrado de forma sucinta.

A decisão de quando realizar essa apresentação fica a critério da equipe, do coordenador e do supervisor, podendo ocorrer durante a execução do trabalho, à medida que os achados são revisados pelo supervisor, ou de forma consolidada, quando todos os achados já foram formulados e revisados.

A manifestação da Unidade Auditada é crucial para que a equipe avalie se as evidências sustentam plenamente as conclusões. Além disso, oferece a oportunidade de identificar e analisar possíveis falhas de entendimento, erros de interpretação ou fragilidades nas evidências, levando a equipe a rever sua posição ou fundamentá-la de maneira mais consistente. Discordâncias devem ser analisadas com cuidado, e quaisquer erros materiais devem ser corrigidos. Se a manifestação resultar em uma alteração na opinião da equipe, esse fato deve ser discutido com o supervisor. Caso o supervisor concorde, os achados de auditoria devem ser modificados.

O relatório consolidado é a junção do trabalho apresentado no relatório preliminar, da manifestação da unidade auditada sobre os achados e suas possíveis soluções e das considerações da equipe acerca dessa manifestação.

RECOMENDAÇÕES

As recomendações consistem em ações solicitadas pela equipe de auditoria às Unidades Auditadas, com o objetivo de corrigir falhas e aprimorar processos. Embora não sejam consideradas achados, derivam desses registros e são fundamentais para que a auditoria interna cumpra sua função de agregar valor à gestão. Em grande medida, o sucesso da auditoria interna é mensurado pelos benefícios obtidos pela gestão por meio da implementação das recomendações. Portanto, é essencial que a equipe de auditoria elabore recomendações adequadas e acompanhe sua implementação de forma efetiva, pois, sem esse acompanhamento, não é possível garantir que os benefícios resultantes do trabalho de auditoria tenham sido efetivamente alcançados.

As recomendações devem se concentrar principalmente em "o quê" precisa ser feito ou nos resultados a serem alcançados. Em algumas situações, pode ser necessário também fornecer orientações sobre a forma, como no caso da elaboração de normativos, por exemplo. No entanto, em geral, a equipe de auditoria não deve decidir unilateralmente sobre o "como" a administração deve agir para resolver os problemas. A solução deve ser discutida considerando o conhecimento dos gestores em relação ao objeto auditado, bem como os recursos disponíveis para eles.

As recomendações podem se concentrar na causa, na condição, na consequência e eventualmente até no critério. É altamente recomendável que haja uma atenção especial ao tratar da causa do problema identificado, uma vez que a correção da situação encontrada por si só não elimina a causa raiz do problema. Ao abordar a causa raiz ou a causa mais próxima possível, é possível eliminar ou reduzir significativamente a probabilidade de recorrência da situação negativa encontrada, contribuindo para o aprimoramento da gestão.

Em casos em que as recomendações envolvem complexidade e uma quantidade significativa de ações a serem realizadas, pode ser necessário que a Unidade Auditada elabore um plano de ação que oriente e permita o acompanhamento da implementação das medidas necessárias. Os planos de ação são elaborados pelos gestores, porém devem ser avaliados pela equipe de auditoria e, sempre que possível, aprimorados com a assistência dos auditores.

1. CARACTERÍSTICAS DESEJÁVEIS DAS RECOMENDAÇÕES

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

- Monitorável: A recomendação deve ser passível de monitoramento, permitindo verificar se o objetivo pretendido foi alcançado. Para isso, é importante estabelecer como o desempenho das ações será avaliado e quais evidências serão apresentadas pela Unidade Auditada ou coletadas pela equipe para medir a efetiva implementação. É essencial que a recomendação possa ser acompanhada e que sua efetividade possa ser medida posteriormente por meio de seus custos de implementação e benefícios à gestão proporcionados;
- Atuar na causa raiz: A recomendação deve visar diretamente a causa identificada. Ao agir na causa raiz, a eficácia da recomendação é maximizada, pois terá um efeito preventivo, evitando a recorrência da situação no futuro. Ao lidar com causas intermediárias, que são desdobramentos da causa raiz, corre-se o risco de apenas corrigir a situação pontual, sem impedir sua repetição posteriormente;

- **Viável:** É necessário levar em consideração restrições legais, financeiras, de recursos humanos e outras que possam impactar a implementação das medidas propostas pelos auditores. Nesse sentido, a discussão de soluções junto à Unidade Auditada é de suma importância para compreender o que é viável e o que não é possível realizar. Além disso, a equipe deve levar em conta um prazo razoável para a implementação das medidas pelo gestor, estabelecendo um prazo compatível;
- **Apresentar uma boa relação custo-benefício:** A equipe de auditoria e o supervisor do trabalho devem avaliar os custos e benefícios esperados de cada recomendação. É importante considerar que recomendar o controle por meio de um sistema informatizado, por exemplo, pode representar um custo elevado demais para uma determinada operação, mas ser totalmente viável em outra área de negócio. Na medida do possível, deve-se buscar minimizar o uso de recursos, em conformidade com o princípio da economicidade;
- **Considerar alternativas:** É importante que a equipe de auditoria e o supervisor do trabalho identifiquem e avaliem alternativas, incluindo aquelas propostas pela Unidade Auditada durante a discussão das recomendações. Em algumas situações, várias opções de solução podem ser consideradas, permitindo a escolha daquela que apresenta a melhor relação custo-benefício, por exemplo;
- **Ser direcionada:** A recomendação deve ser direcionada para o agente que tem responsabilidade e alçada para colocá-la em prática. A efetividade da recomendação é comprometida quando é direcionada ao agente errado ou quando não fica claro quem deve ser responsável por sua implementação;
- **Ser direta:** A recomendação deve ser claramente identificada no texto do relatório (ou outra forma de comunicação) como uma recomendação. Não pode haver ambiguidade em relação ao seu conteúdo e à necessidade de ser seguida. Portanto, é importante utilizar uma linguagem direta, evitando termos vagos que possam sugerir que não se trata de uma recomendação;

- **Especificidade:** Em relação ao achado de auditoria ao qual se relaciona, a recomendação deve abordar claramente as medidas a serem adotadas e os resultados a serem alcançados, evitando, em geral, detalhar a forma como serão implementadas. Além disso, a recomendação não deve reproduzir exaustivamente a causa identificada ou repetir a descrição da condição encontrada;
- **Significância:** Essa característica decorre da própria relevância do achado. É crucial identificar situações relevantes dentro do escopo da auditoria e recomendar ações que possam fazer diferença na gestão, seja aprimorando a governança, o gerenciamento de riscos ou a estrutura de controles existente. É fundamental direcionar as recomendações para aspectos que tenham um impacto significativo na organização;
- **Ser positiva:** Abordar as medidas a serem tomadas em um tom positivo, utilizando frases afirmativas em vez de negativas, tende a facilitar o convencimento da alta administração e, conseqüentemente, a implementação da recomendação.

EXECUÇÃO: CONSULTORIA E APURAÇÃO

Neste subtítulo serão abordadas as especificidades da etapa de execução para os serviços de Consultoria e Apuração, sendo que, quando não houver divergências, aplicam-se as orientações utilizadas nos serviços de avaliação, apresentadas anteriormente.

1. CONSULTORIA

A execução dos serviços de consultoria pode variar de acordo com a natureza, objetivos e metodologia estabelecida para o trabalho.

Em face de sua similaridade com os trabalhos de avaliação, a etapa de execução de serviços consultivos do tipo assessoramento ou aconselhamento deve considerar, no que couber, as orientações relativas à execução dos serviços de avaliação, em especial, no que se refere à evidenciação e à documentação das conclusões obtidas.

Em todos os casos, é essencial que a equipe estabeleça um processo contínuo de comunicação com a unidade auditada. Nos serviços consultivos, a construção de soluções depende em grande parte da colaboração entre os agentes executores e a gestão, envolvendo premissas, diagnósticos e entendimentos mútuos. Todas as modalidades de comunicação previstas para os trabalhos de avaliação são igualmente aplicáveis aos serviços consultivos.

Na condução do trabalho de treinamento, a equipe deve avaliar a necessidade de capacitação da equipe antes de realizar os treinamentos com a unidade interessada. Também são características desse tipo de consultoria o cronograma de sessões de treinamento e a distribuição de certificados e pesquisas de satisfação ao final da execução.

Coleta e análise de informações e de evidências

Os agentes executores devem coletar e avaliar informações, dados e evidências adequados e suficientes para apoiar os objetivos do trabalho e a formulação de recomendações que possam agregar valor à gestão.

Embora cada trabalho de consultoria possa envolver abordagens diferentes, alguns procedimentos comumente incluem a utilização de técnicas de auditoria tradicionais, como questionamento, análise documental, observação, reexecução, procedimentos analíticos, técnicas de auditoria assistidas por computador, entre outras. Especialmente no caso de treinamento, sugere-se a adoção da técnica de benchmarking.

É necessário documentar devidamente os dados coletados, os procedimentos realizados e a avaliação dessas informações e evidências, a fim de fornecer suporte adequado às conclusões alcançadas e às soluções propostas pelos auditores.

Formulação das Recomendações

Após a coleta e análise das informações, dados e evidências relacionados ao objeto da consultoria, os agentes executores podem elaborar recomendações a serem apresentadas aos gestores, visando aprimorar o processo em questão ou remediar deficiências identificadas.

As ações propostas devem estar alinhadas aos objetivos da consultoria e ser respaldadas por informações, comunicações e evidências devidamente documentadas.

Comunicação de resultados

A comunicação dos resultados dos serviços de consultoria pode variar em formato e conteúdo, dependendo dos objetivos, escopo e expectativas do cliente acordados inicialmente com a unidade auditada.

Ao contrário dos serviços de avaliação e apuração, nos quais padrões pré-determinados são seguidos, a comunicação de resultados em trabalhos de facilitação e treinamento tende a não ter um formato fixo. A forma e o conteúdo dessa comunicação devem ser definidos no termo de compromisso.

Validação conjunta de soluções

Se o serviço de consultoria envolver a emissão de recomendações, é importante apresentá-las e discuti-las previamente com a gestão. Deve-se observar, quando aplicável, os mesmos requisitos relativos à busca conjunta de soluções durante as reuniões, conforme estabelecido para os serviços de avaliação.

Comunicação final do trabalho

Caso o termo de compromisso estabeleça a necessidade de emissão de um relatório final, situação típica dos serviços de assessoramento ou aconselhamento, cujo formato e requisitos se assemelham aos trabalhos de avaliação, deverão ser observados, no que couber, os requisitos estabelecidos neste Manual relativos à comunicação de resultados nos serviços de avaliação.

A publicação da comunicação final dos trabalhos de consultoria deve ser realizada de acordo com o que for estabelecido no termo de compromisso. Nos casos em que os trabalhos de consultoria possuam caráter preparatório, cujos resultados sejam utilizados como fundamento de tomada de decisão ou de ato administrativo, o acesso ou a divulgação devem ser assegurados pela unidade auditada a partir da edição do ato ou da decisão final.

Nos casos de treinamento e facilitação, é recomendando que a comunicação final seja na forma de notas técnicas de avaliação da ação, considerando atingimento de objetivos, pontos de melhoria identificados, boas práticas relevantes, principais benefícios e riscos, entre outros.

2. APURAÇÃO

Os trabalhos de apuração podem ter como objeto a apuração de erro ou a apuração de fraude:

- Apuração de erro: o objetivo deste trabalho é identificar e apurar qualquer prejuízo ou dano ao Erário que tenha ocorrido devido a atos não intencionais, resultantes de omissão, desconhecimento, imperícia, imprudência, desatenção ou má interpretação de normas ou procedimentos.
- Apuração de fraude: o objetivo deste trabalho é investigar a ocorrência de atos caracterizados por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança, com o intuito de obter vantagem injusta ou ilegal.

Um trabalho de apuração de fraude difere fundamentalmente de um trabalho de apuração de erro ou de avaliação, pois seu planejamento é baseado em uma suspeita (fundamentada) de fraude. Seu objetivo é produzir evidências para um processo judicial ou administrativo e tem por escopo possível irregularidade ou ilegalidade decorrente de atos ou fatos intencionais.

Já o trabalho de apuração de erro pode ser tratado como um trabalho individual de avaliação e seguir as orientações das etapas de planejamento, execução, comunicação e monitoramento desse tipo de trabalho.

A etapa de execução dos trabalhos de apuração deve seguir as orientações estabelecidas para os serviços de avaliação. No entanto, devido aos riscos inerentes a esse tipo de trabalho, é necessário dedicar atenção especial à documentação dos achados e conclusões, levando em consideração também as necessidades específicas.

Apuração Fraude: Execução

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

- trabalhos individuais de avaliação;
- vigilância;
- entrevistas;
- análise de dados e documentos.

Os trabalhos individuais de avaliação devem seguir, no que couber, as orientações previstas nos capítulos, deste Manual, referentes às etapas de execução de auditoria, comunicação de resultados e monitoramento, alinhando-se com os objetivos estabelecidos no plano de apuração de fraude. Nesses tipos de trabalho, o agente executor se empenhará em documentar a ocorrência dos supostos atos ou fatos ilegais ou irregulares.

É importante estar atento às possíveis restrições relacionadas à divulgação de informações referentes ao trabalho, tanto durante a interação com a Unidade Auditada quanto na comunicação e publicação dos resultados, tendo em mente que as investigações de fraude geralmente envolvem informações confidenciais e são conduzidas sob sigilo de justiça.

A vigilância consiste em observar as atividades de determinados indivíduos sem o seu conhecimento. Os agentes podem considerá-la como uma metodologia regular e legítima para viabilizar a evidenciação de fraude. No entanto, caso um auditor seja designado para realizar vigilância, é crucial que ele receba treinamento específico, uma vez que essa atividade envolve riscos, inclusive para a integridade física. Geralmente, a vigilância é conduzida por autoridades policiais e profissionais especializados em inteligência.

A entrevista é uma técnica valiosa para descobrir novos fatos relacionados ao objeto da investigação e indicar novos caminhos para a pesquisa. Embora deva ser complementada por outras formas de evidência, a entrevista pode servir como prova testemunhal. Não obstante a entrevista seja uma prática comum na auditoria, é raro que os agentes executores conduzam entrevistas com testemunhas e suspeitos em investigações, a menos que seja durante trabalhos de apuração, quando os suspeitos ainda não têm conhecimento da investigação de fraude em andamento. Geralmente, as autoridades policiais e os representantes do Ministério Público são responsáveis por conduzir esse tipo de entrevista, contando, se necessário, com a colaboração dos auditores de controle interno.

A análise de dados e documentos é uma atividade comumente realizada no planejamento e na execução dos trabalhos de auditoria, fazendo parte das técnicas utilizadas pelos auditores internos governamentais. No entanto, a investigação de fraude requer conhecimentos e habilidades adicionais, especialmente quando envolve a análise de dados bancários, fiscais, telefônicos, telemáticos e outros, obtidos por meio de compartilhamento de informações com órgãos parceiros, mediante autorização judicial.

Apuração Fraude: Comunicação dos Resultados

Durante a execução dos trabalhos de apuração, podem ser emitidas comunicações aos órgãos parceiros, quando necessário, ou a outras instâncias. Ao final da fase de execução, é necessário emitir um relatório escrito ou outra forma de comunicação formal. É importante anexar os papéis de trabalho que comprovem o ato investigado, especialmente quando o relatório for destinado a outros órgãos de defesa ou persecução do Estado, que atuarão em suas respectivas áreas. O conteúdo do relatório pode incluir informações como a razão da investigação, o período analisado e de execução, os achados, a avaliação dos controles internos da gestão com base nos fatos relatados, as conclusões, as ações necessárias, as ações corretivas já implementadas pela Unidade Auditada e as recomendações para aprimoramento.

O auditor de controle interno deve evitar deliberações ou juízos técnicos sobre assuntos alheio às suas funções (ex.: tipificar penal ou administrativamente a conduta de responsáveis). Além disso, ele deve evitar expressar opiniões pessoais ou subjetivas sobre os eventos examinados durante a apuração. O pronunciamento do agente deve ser restrito a evidenciar, de maneira técnica e objetiva, quaisquer questões irregulares que possam surgir no contexto administrativo, com base em elementos probatórios adequados e devidamente fundamentados.

Nesse contexto, se a questão examinada também for de interesse de outros órgãos de defesa e persecução do Estado que atuam em diferentes áreas do Direito, o encaminhamento para julgamento deve ser realizado pelo responsável competente. No âmbito penal, isso pode ser feito por meio de um possível indiciamento feito por um delegado de polícia ou pelo oferecimento de denúncia por um membro do Ministério Público. No âmbito civil, o encaminhamento pode ocorrer por meio de uma eventual ação de improbidade proposta pela advocacia pública ou por um membro do Ministério Público.

Não é atribuição do auditor de controle interno realizar julgamentos sobre os envolvidos, mas sim relatar os fatos verificados durante a investigação. No entanto, o relatório pode recomendar a adoção de medidas para responsabilizar pessoas físicas e jurídicas, bem como a restituição de valores, se necessário, e encaminhá-las aos demais órgãos de defesa e de persecução do Estado que possam ter interesse no assunto.

3. SIGILO

O auditor de controle interno tem a responsabilidade de manter o sigilo e cuidado com as informações relacionadas à possível ocorrência de fraude. Essa discricção deve ser observada durante a execução dos trabalhos, na interação com a Unidade Auditada, na comunicação e na divulgação dos resultados, mesmo após a comunicação às instâncias competentes. Mesmo que as informações obtidas não estejam diretamente relacionadas ao escopo do trabalho, é importante preservar a confidencialidade para evitar alertar possíveis perpetradores. Além disso, a preservação do sigilo é respaldada pela Lei de Acesso à Informação.

4. MONITORAMENTO

A AUGÉ deve acompanhar os desdobramentos das ações decorrentes da apuração de fraude, a fim de quantificar e registrar os resultados e benefícios da sua atuação. Alguns exemplos de possíveis desdobramentos são: recomendação para aprimoramento dos controles internos da gestão, responsabilização de pessoas físicas e jurídicas, restituição de valores, punição de profissionais pelo conselho de classe, ações cíveis e penais. Com relação ao monitoramento de recomendações, devem ser observadas também as instruções contidas capítulo de Monitoramento deste Manual.

PAPÉIS DE TRABALHO

Os papéis de trabalho, também conhecidos como documentação de auditoria, desempenham um papel fundamental no suporte ao trabalho dos auditores internos governamentais. Esses documentos registram as informações utilizadas durante a auditoria, as verificações realizadas e as conclusões alcançadas pelos auditores.

É fundamental que os papéis de trabalho sejam abrangentes e detalhados o suficiente para permitir a compreensão do planejamento, da natureza e da extensão do trabalho realizado, bem como para sustentar as conclusões alcançadas. Desse modo, todas as análises realizadas e evidências produzidas ou coletadas pelos auditores internos governamentais durante os exames devem ser devidamente documentadas nos papéis de trabalho.

Constituem objetivos dos papéis de trabalho:

- Auxiliar no planejamento, execução e supervisão dos trabalhos de auditoria;
- Fornecer suporte para os resultados do trabalho de auditoria, registrando as informações, análises e evidências coletadas, permitindo a verificação e validação das conclusões alcançadas;
- Documentar o cumprimento dos objetivos e do programa de trabalho estabelecidos para a auditoria, garantindo a rastreabilidade das atividades realizadas;

- Dar suporte à precisão e integridade do trabalho realizado, assegurando que todas as informações relevantes estejam adequadamente registradas e disponíveis para futuras referências ou revisões;
- Servir como base para o Plano de Gestão de Melhoria da Qualidade (PGMQ) da UIAG, que tem o objetivo de promover a avaliação e a melhoria contínua dos processos de trabalho;
- Facilitar revisões por parte de terceiros, possibilitando a análise e a compreensão do trabalho de auditoria por partes interessadas.

1. ELABORAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

O auditor de controle interno desempenha a responsabilidade de elaborar os papéis de trabalho referentes às atividades atribuídas durante o trabalho de auditoria. Além disso, os documentos que compõem os papéis de trabalho relacionados à supervisão das atividades devem ser incluídos, sendo eles produzidos pelo supervisor ou por terceiros, mas devidamente assinados, rubricados ou aprovados eletronicamente pelo supervisor.

A documentação necessária deve ser levantada e organizada durante a execução do trabalho, uma vez que tende a ser mais precisa e completa do que aquela elaborada posteriormente. Essa documentação deve permitir que um agente experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entenda a natureza, a época, o escopo e os resultados dos testes executados, as evidências de auditoria obtidas para fundamentar as conclusões e as recomendações da auditoria, o raciocínio por detrás de todas as questões relevantes e as respectivas conclusões.

2. ATRIBUTOS

As evidências coletadas e produzidas devem se constituir de informações suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, conforme detalhado na seção Atributos das Evidências deste Manual. Igualmente, os demais papéis de trabalho devem apresentar essas características essenciais.

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

A concisão se relaciona com o uso econômico e objetivo das informações. Preencher os arquivos com material supérfluo pode desviar a equipe do objetivo do trabalho e resultar em um uso ineficiente do tempo destinado à auditoria. Portanto, os papéis de trabalho devem conter apenas as informações necessárias, evitando o excesso, e os auditores devem ter em mente que nem todos os assuntos precisam ser documentados. É fundamental que os papéis de trabalho não sejam confundidos com meras cópias de documentos. Para que essas cópias se tornem papéis de trabalho, elas devem fornecer observações e sustentar as evidências obtidas ao longo do processo de auditoria.

Para garantir o equilíbrio na coleta e produção dos papéis de trabalho, devem ser seguidos os procedimentos formais estabelecidos pela Auditoria-Geral, sem deixar de fazer uso do ceticismo e de exercer seu julgamento profissional.

A clareza é um elemento essencial para que os documentos de auditoria sejam compreendidos e utilizados de maneira eficaz, especialmente durante a supervisão e a etapa de revisão do trabalho. É importante que esses documentos sejam facilmente compreensíveis, e uma maneira de reforçar a clareza, por exemplo, é incluir uma lista de abreviaturas e um glossário contendo os principais termos utilizados.

A completude é um atributo crucial dos papéis de trabalho, uma vez que eles devem suportar todas as informações contidas no relatório de auditoria ou em qualquer outra forma de comunicação dos resultados. A documentação deve ser abrangente o suficiente para indicar claramente o que foi realizado durante os trabalhos de auditoria, assim como o que não foi abordado dentro do contexto do trabalho.

É importante que seja levado em consideração que explicações verbais podem ser utilizadas para esclarecer informações contidas na documentação de auditoria, mas não devem ser consideradas como um embasamento adequado, por si só, para o trabalho ou para as conclusões obtidas. É fundamental que a documentação seja completa e suficiente para sustentar as análises, evidências e conclusões alcançadas durante a auditoria.

Uma prática recomendada é que seja preparado e mantido um resumo como parte da documentação de auditoria. Esse resumo deve descrever os assuntos significativos identificados durante a auditoria e como eles foram tratados. Tal resumo pode facilitar a supervisão e a revisão dos papéis de trabalho, fornecendo uma visão geral dos principais aspectos abordados e das ações tomadas durante a auditoria.

3. CLASSIFICAÇÃO

Os papéis de trabalho são classificados em dois tipos: permanente e corrente. Essa classificação facilita a organização, o arquivamento e a utilização futura desses documentos.

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

São exemplos de papéis de trabalho permanentes, entre outros:

- estatuto ou regimento interno da Unidade Auditada;
- dados históricos;
- fluxograma de procedimentos operacionais;
- organograma;
- relação de dirigentes e responsáveis;
- legislação específica aplicável;
- normas, estatutos, e resoluções;
- relatórios de auditoria de exercícios anteriores.

Os papéis de trabalho do tipo corrente contêm informações que evidenciam o planejamento, a execução e a comunicação adequada dos trabalhos de auditoria, além de fundamentar as conclusões alcançadas. Diferentemente dos papéis de trabalho de natureza permanente, os papéis de trabalho correntes estão diretamente relacionados ao período e ao objeto dos exames.

São exemplos de papéis de trabalho correntes, entre outros:

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

O responsável pela Auditoria-Geral pode estabelecer a distinção entre papéis de trabalho permanentes e correntes como forma de otimizar a pesquisa e a organização das informações. A fim de aumentar a eficiência, os papéis de trabalho permanentes não devem ser duplicados nos arquivos relacionados aos correntes, mas devem ser mantidos em um local único. Referências cruzadas adequadas tornarão tais duplicações desnecessárias.

4. ESTRUTURA, ORGANIZAÇÃO E ARMAZENAMENTO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

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

Estrutura

Os agentes devem receber orientações claras sobre o que deve e o que não deve ser incluído nos papéis de trabalho. É importante ressaltar que a forma, o conteúdo e a extensão da documentação de auditoria podem ser influenciados por diversos fatores, tais como:

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

Além disso, o responsável pela AUGÉ deverá orientar os auditores a garantir que o conjunto de documentação de um determinado trabalho de auditoria contenha, no mínimo:

- o objetivo do trabalho;
- a documentação relativa ao planejamento, incluindo a análise preliminar do objeto, o escopo, o programa de trabalho (e alterações aprovadas), a alocação da equipe e a indicação do coordenador e do supervisor do trabalho;
- os entendimentos firmados no âmbito de trabalhos compartilhados, se for o caso;
- os entendimentos firmados no âmbito de trabalhos de consultoria, se for o caso;
- os resultados dos testes de auditoria realizados;
- as conclusões do trabalho e as evidências que as suportam;
- o relatório de auditoria ou outra forma de comunicação dos resultados;
- os documentos enviados para a Unidade Auditada;
- os documentos recebidos da Unidade Auditada;
- as verificações realizadas no processo de supervisão e outras salvaguardas de controle de qualidade realizadas.

Além disso, a fim de facilitar a elaboração, a organização e, principalmente, a supervisão dos papéis de trabalho, o responsável pela AUGÉ pode estabelecer requisitos gerais, tais como:

- utilização de documentos padronizados, por exemplo questionários e checklists, os quais auxiliam na condução do trabalho e na orientação dos auditores. Também podem ser utilizadas matrizes e resumos para facilitar a consolidação das informações obtidas e das análises realizadas;
- necessidade de inclusão, em cada papel de trabalho de:
 - identificação única do trabalho de auditoria;
 - numeração do papel de trabalho em ordem sequencial;
 - título que identifique a área ou o processo sob revisão;
 - identificação do objetivo ou do conteúdo do documento;
 - data da elaboração (ou coleta) e da supervisão;
 - fonte dos dados;
 - descrição da população avaliada, incluindo o tamanho da amostra e o método de seleção, se for o caso;
 - os nomes dos responsáveis pela elaboração, coleta, supervisão e revisão. Para tanto, podem ser inseridos, nos papéis de trabalho, campos específicos para inclusão do nome dos auditores e do supervisor do trabalho, por exemplo;
- utilização de referência cruzada de documentos, que possibilitem, a partir de um papel de trabalho, acesso direto e rápido a outro papel de trabalho. Exemplos dessa prática, incluem, por exemplo, a utilização de hiperlinks ou de códigos que identifiquem os documentos.

Organização e armazenamento

Os papéis de trabalho devem ser preferencialmente produzidos e armazenados em formato digital. Nesse contexto, o Responsável pela AUGÉ deve levar em consideração várias questões, tais como o local de armazenamento, as funções de backup e recuperação, a possibilidade de utilizar referências cruzadas para facilitar a pesquisa, a automatização de pesquisa e a uniformidade de formato. É importante ressaltar que o uso de meios digitais também requer considerações de segurança, como a proteção das informações contra acesso não autorizado e alterações.

No caso de armazenamento físico, também é necessário levar em conta questões relacionadas à facilidade de pesquisa, padronização de formato, integridade das informações, restrição de acesso e locais adequados para a guarda dos documentos.

Os papéis de trabalho desempenham um papel fundamental nas conclusões da auditoria, e, portanto, o armazenamento adequado é essencial para garantir sua preservação. Isso permite uma supervisão adequada, revisão e consulta posterior, tanto para futuros trabalhos quanto para solicitações de acesso feitas por terceiros.

Além disso, é importante assegurar a rastreabilidade dos papéis de trabalho. Para atender a esse requisito, o responsável pela AUGE deve seguir a política de documentação da organização, se existir. Caso não exista, podem ser utilizadas ferramentas de gestão documental disponíveis, como a referenciação por meio de códigos e a indexação. Essas medidas garantem que os papéis de trabalho possam ser localizados e recuperados de forma eficiente quando necessário.

A referenciação por meio de códigos consiste em atribuir códigos aos documentos com base em características comuns, como a etapa da auditoria, o tipo de documento, a área analisada e o assunto abordado. Os documentos devem ser organizados de tal forma que pessoas que não participaram do trabalho sejam capazes de identificar quais termos de referência foram utilizados, quais testes foram realizados e quais foram as conclusões da auditoria, entre outras informações relevantes.

Já a indexação é o processo de descrever e identificar um documento para, em seguida, listá-lo e organizá-lo por meio de índices. Esses índices podem ser representados por números, palavras ou uma combinação alfanumérica, e devem ser previstos em um índice geral. Nesse caso também, características semelhantes devem ser consideradas para definir os índices, como a etapa da auditoria ou o assunto abordado. Isso facilita a busca e o acesso aos documentos de forma ágil e eficiente.

5. POLÍTICA DE ACESSO AOS PAPÉIS DE TRABALHO

É responsabilidade da Auditoria-Geral guardar os papéis de trabalho e estabelecer uma política que regulamente o acesso a esses documentos.

A proposta dessa política deve ser submetida e aprovada pela alta administração. Os termos estabelecidos devem estar em conformidade com os preceitos legais e com a política de concessão de acesso a documentos adotada pela organização, incluindo, pelo menos, os seguintes pontos:

- a indicação das partes internas e externas à AUGÉ que podem ter acesso aos papéis de trabalho, como, por exemplo: membros da Alta Administração da Controladoria-Geral do Estado; titulares e seus substitutos em cargos ou funções específicas dentro do órgão; órgãos de defesa do patrimônio público e Tribunal de Contas do Estado. Dependendo da sensibilidade de determinadas informações, a política pode estabelecer restrições de acesso dentro da própria AUGÉ;
- formas de tratamento das eventuais solicitações de acesso, estabelecendo, por exemplo, os responsáveis na AUGÉ pelo atendimento, as instâncias de aprovação, as análises a serem realizadas e os prazos para resposta;
- necessidade de manutenção de segredo de justiça ou sigilo estabelecido pela legislação, como por exemplo, informações pessoais (nome, CPF ou outros dados a partir dos quais seja possível identificar uma pessoa), comerciais, bancárias e industriais. A política deve estabelecer quais partes, sejam internas ou externas à organização, poderão ter acesso a informações dessa natureza, bem como os meios para formalizar a responsabilidade pela manutenção do segredo de justiça ou sigilo.
- necessidade de restringir o acesso às informações classificadas como ultrassecretas, secretas e reservadas, na forma da lei.

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

6. RETENÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

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

Para isso, é necessário observar a política de retenção de documentos Controladoria-Geral do Estado, bem como os prazos mínimos estipulados por outros órgãos para a manutenção dos documentos disponíveis. Um exemplo disso é o prazo determinado pelo Tribunal de Contas do Estado para a guarda da documentação apresentada nas prestações de contas anuais.

COMUNICAÇÃO COM A UNIDADE AUDITADA



Estabelecer uma comunicação eficaz com a Unidade Auditada ao longo de todo o processo de auditoria é essencial para o desenvolvimento adequado do trabalho. Ao estabelecer uma boa comunicação, a equipe de auditoria pode aprimorar a compreensão do objeto auditado, obter acesso a fontes de informação, dados e esclarecimentos fornecidos pela Unidade Auditada sobre os achados ou quaisquer aspectos que possam influenciar a opinião da equipe de auditoria.

É essencial, portanto, que sejam mantidas boas relações profissionais com todas as partes envolvidas no processo de auditoria, incentivando um fluxo livre e aberto de informações, ao mesmo tempo em que respeitam os requisitos de confidencialidade. Além disso, é importante que sejam conduzidas discussões em um ambiente de mútuo respeito e compreensão das funções e responsabilidades de cada parte envolvida.

O supervisor e a equipe de auditoria devem estabelecer canais de comunicação direta com os responsáveis pela Unidade Auditada e manter uma comunicação constante sobre a dinâmica, os objetivos e o alcance do trabalho, bem como o prazo planejado para sua conclusão. É crucial enfatizar a importância de fornecer prontamente informações e documentos relevantes, discutir os achados, os riscos imediatos e significativos identificados pela equipe, bem como abordar outros assuntos necessários para o andamento adequado do trabalho.

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

Em geral, a comunicação da equipe com a Unidade Auditada ocorre predominantemente por meio de comunicações escritas, tanto para solicitar informações quanto para enviar relatórios e dados relevantes. No entanto, para promover uma melhor compreensão entre as partes envolvidas, é fundamental realizar reuniões com os responsáveis pela Unidade Auditada. Essas reuniões têm o objetivo de facilitar o entendimento em relação ao trabalho realizado e aos seus respectivos resultados.

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

- a. Documento de formalização dos trabalhos e apresentação das diretrizes;
- b. Reunião de abertura;
- c. Documento de apresentação da equipe, dos objetivos e do escopo;
- d. Solicitação de Auditoria (SA);
- e. Nota de Auditoria (NA);
- f. Reunião para apresentação dos achados e discussão das possíveis soluções.
- g. Comunicação dos resultados (relatório de auditoria)

Cabe esclarecer, no entanto, que tais formas de comunicação constituem exemplos, ou seja, não excluem outros tipos de documentos ou reuniões. Os referidos documentos e a sua forma de encaminhamento devem seguir as regras de comunicação oficial adotadas pela Controladoria. Essas mesmas regras devem ser observadas em relação à competência para a assinatura dos documentos.

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

DOCUMENTO DE FORMALIZAÇÃO DOS TRABALHOS E APRESENTAÇÃO DAS DIRETRIZES

Em razão do relacionamento respeitoso e colaborativo que deve existir entre a Auditoria-Geral e a Unidade Auditada, é considerado uma boa prática enviar um documento formal à alta administração da Unidade Auditada, informando as diretrizes do trabalho que será realizado, assim que forem definidas. O supervisor dos trabalhos é responsável por determinar o momento adequado para enviar essa comunicação, que pode ser antes ou após a etapa de planejamento da auditoria. É fundamental, no entanto, que esse documento seja enviado antes da realização de quaisquer levantamentos ou testes de auditoria pela equipe.

REUNIÃO DE ABERTURA

Essa reunião tem como objetivo informar aos representantes da Unidade Auditada que o trabalho de auditoria foi iniciado e apresentar as principais informações sobre sua execução. É recomendado que a reunião conte, sempre que possível, com a presença do dirigente máximo da Unidade Auditada. O supervisor da auditoria será responsável por conduzir a reunião, mas pode haver delegação dessa função. A seguir, estão sugestões mínimas para a pauta da reunião de abertura:

- comunicação do tipo de auditoria e do objetivo geral do trabalho;
- apresentação do cronograma, incluindo prazos previstos para trabalho de campo, relatoria e datas prováveis das reuniões com a Unidade Auditada;
- apresentação da equipe de auditoria, inclusive indicando quem exercerá o papel de supervisor e de coordenador de equipe;
- identificação de representante da Unidade Auditada que possa atuar como interlocutor da equipe de auditoria;
- definição dos recursos e da estrutura necessários para os trabalhos de campo, tais como disponibilização de espaço físico e de equipamentos, se for o caso;
- tratativas sobre acesso a instalações físicas, documentos e informações, inclusive quando houver dados sigilosos;

- exposição da dinâmica da auditoria, se o auditado não tiver familiaridade com esse processo;
- indicação da forma de comunicação dos resultados;
- indicação das responsabilidades do auditado;
- exposição, por parte dos representantes da Unidade Auditada, caso queiram, de possíveis sugestões para o escopo da auditoria ou de quaisquer preocupações ou dúvidas sobre o trabalho.

DOCUMENTO DE APRESENTAÇÃO DA EQUIPE, DOS OBJETIVOS E DO ESCOPO

Na reunião de abertura, é recomendável entregar ao dirigente máximo da Unidade Auditada um documento formal que comunique os assuntos a serem tratados. Esse documento deve incluir informações sobre a equipe designada para a auditoria, indicando os responsáveis pela coordenação e supervisão do trabalho. Além disso, é importante mencionar o período total de realização do trabalho, o objetivo da auditoria e seu escopo. Essa entrega visa garantir uma comunicação clara e completa desde o início do processo de auditoria.

Além disso, pode abordar os seguintes aspectos:

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

SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA (SA)

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

A Solicitação de Auditoria (SA) deve ser enviada ao dirigente máximo da Unidade Auditada ou a outra autoridade competente, devendo ser assinada pelo supervisor e coordenador dos trabalhos.

É fundamental estabelecer um prazo para o atendimento das solicitações feitas pela AUGÉ. Esse prazo deve levar em consideração o volume de informações requeridas, garantindo tempo suficiente para que a Unidade Auditada possa providenciar o solicitado e para que os agentes executores tenham tempo adequado para realizar suas análises posteriormente. É possível chegar a um acordo com a Unidade Auditada para definir esse prazo, desde que o cronograma de realização dos trabalhos de auditoria não seja comprometido.

Além de estabelecer um prazo para o atendimento e determinar o conteúdo específico a ser solicitado, algumas informações podem ser inseridas na SA para que as respostas da Unidade Auditada sejam mais abrangentes e úteis para o processo de auditoria. Algumas dessas informações adicionais podem incluir:

- base normativa e/ou legal que ampara a solicitação de documentos e de informações;
- definição do formato em que os dados deverão ser encaminhados: se por meio físico (impresso), ou em meio eletrônico (e-mail, CD-ROM, pen-drive, sistema, entre outros);
- orientações sobre a necessidade de identificação dos responsáveis e da fonte da informação, e sobre a necessidade de que os documentos enviados à equipe de auditoria estejam datados e assinados;
- necessidade de a Unidade Auditada comunicar à equipe, no prazo estabelecido na SA, as situações em que as informações/documentos solicitados estiverem totais ou parcialmente indisponíveis.

Sempre que possível, a equipe de auditoria deve manter contato presencial com os servidores diretamente envolvidos no atendimento à Solicitação de Auditoria (SA). Essa abordagem permite fornecer esclarecimentos detalhados sobre o conteúdo da solicitação, garantindo uma compreensão clara das informações necessárias. O contato presencial também facilita a troca de conhecimentos e promove um diálogo aberto e colaborativo entre a equipe de auditoria e os responsáveis da Unidade Auditada.

Em situações em que a solicitação não é atendida parcial ou integralmente, a equipe de auditoria poderá reiterar a Solicitação de Auditoria (SA) e estabelecer um novo prazo para o atendimento ou, em casos de atrasos que possam prejudicar o desenvolvimento dos trabalhos, a equipe pode solicitar a intervenção do supervisor para sensibilizar os representantes da Unidade Auditada. Essas ações visam garantir a conclusão eficiente e eficaz da auditoria.

Todos os documentos, informações e esclarecimentos fornecidos pela Unidade Auditada, desde que sejam relevantes para embasar as conclusões e resultados do trabalho de auditoria, devem ser incluídos nos papéis de trabalho da auditoria. Essa prática garante que todas as informações necessárias estejam adequadamente documentadas, além disso, ao incorporar esses elementos aos papéis de trabalho, a equipe de auditoria pode demonstrar a transparência e a integridade do processo, além de facilitar a revisão e a validação das conclusões alcançadas.

NOTA DE AUDITORIA (NA)

É o documento emitido pela AUGÉ, no decorrer dos exames, nas seguintes situações:

- identificação de providência a ser adotada imediatamente pela Unidade Auditada, de modo que aguardar a finalização do trabalho para expedir a recomendação necessária poderá resultar em danos aos cidadãos ou à administração pública. Esse registro deverá ser acrescentado posteriormente ao relatório ou a outro documento de comunicação dos resultados dos trabalhos;
- identificação de falha meramente formal ou de baixa materialidade, que não deva constar no relatório, mas para a qual devam ser adotadas providências para saneamento.

Na primeira situação descrita, é importante que a Nota de Auditoria (NA) seja destinada ao dirigente máximo da Unidade Auditada, cabendo ao supervisor e ao coordenador assiná-la. Já na situação descrita no outro item, a comunicação poderá ser encaminhada à autoridade da área que tem a competência para solucionar a falha apontada.

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

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

REUNIÃO PARA APRESENTAÇÃO DOS ACHADOS E DISCUSSÃO DAS POSSÍVEIS SOLUÇÕES

Durante a execução da auditoria, poderão ocorrer reuniões com a Unidade Auditada para esclarecer pontos específicos relacionados ao objeto em análise, bem como analisar e discutir os achados identificados. Além disso, é recomendável que a equipe encaminhe os achados à Unidade Auditada por meio de solicitações de auditoria, à medida que forem sendo concluídos, a fim de esclarecer as situações descritas.

Ambas as medidas têm como objetivo garantir que todas as informações relevantes sejam consideradas nas análises e conclusões, evitando possíveis interpretações equivocadas.

Além das interações mencionadas anteriormente, é imprescindível que a fase final da auditoria inclua pelo menos uma reunião com os representantes da Unidade Auditada, especialmente aqueles envolvidos diretamente no objeto em análise. Nessa reunião, será discutido os achados que indicarem a presença de falhas significativas, bem como as possíveis soluções para os problemas identificados.

A fim de otimizar essa oportunidade de interação, é aconselhável que a equipe de auditoria compartilhe os achados de forma consolidada com os gestores da Unidade Auditada antes da realização da reunião. Dessa forma, permite-se uma melhor preparação e análise por parte dos gestores, facilitando a discussão durante o encontro.

A condução dessa reunião deve ser realizada pelo supervisor do trabalho, podendo haver delegação dessa responsabilidade, e contar, na medida do possível, com a participação de toda a equipe.

Como pauta mínima para a reunião, sugere-se:

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

Caso novas informações sejam obtidas durante essa interação e ensejarem a modificação dos achados, é necessário que haja, após sua adequação, uma nova avaliação por parte do supervisor. Em seguida, os achados revisados devem ser novamente apresentados à Unidade Auditada e, se necessário, agendar uma nova reunião para discussão.

COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS - RELATÓRIO DE AUDITORIA

Os resultados dos trabalhos de auditoria governamental serão devidamente comunicados, transmitindo à unidade auditada os resultados elaborados pela equipe, agregando valor à gestão.

Como forma de preservar a comunicação eficiente ao longo de todo o trabalho e a própria contribuição da auditoria na melhoria das atividades da organização, é preciso atenção à qualidade das comunicações para que a interlocução seja realizada de maneira clara, objetiva, completa, construtiva e tempestiva:

- **Clara:** comunicação de fácil compreensão pelo leitor. A transmissão da linguagem se apoia em uma abordagem equilibrada, sem excesso de tecnicidade ou ausência de formalidade padrão. Prioriza o público-alvo na organização e na transmissão das informações.
- **Objetiva:** comunicação que oferece assertividade. Busca transmitir o conteúdo sem ambiguidades a fim de que a informação seja compreendida da maneira adequada pelo receptor.
- **Completa:** comunicação que considere a integridade da informação garantindo que essa seja transmitida de forma eficaz e compreendida pelo receptor naquilo que seja essencial e relevante. Traz os aspectos significativos da informação, apoiando as conclusões e recomendações a fim de permitir que o leitor chegue as mesmas conclusões daquele que elaborou a informação.
- **Construtiva:** comunicação que contribui durante o processo colaborativo de soluções diante dos problemas encontrados. Busca por soluções que atendam aos interesses de todas as partes envolvidas, conduzindo melhorias nos segmentos necessários.
- **Tempestiva:** comunicação que visa transmitir as informações de forma rápida, oportuna e eficiente. É essencial para que informações relevantes sejam compartilhadas rapidamente e de maneira eficaz.

Para tanto, a fim de que a comunicação alcance os resultados pretendidos, a equipe de auditoria realizará esta etapa do trabalho seguindo diretrizes que conduzam a uma comunicação eficiente. Logo, é necessário que a equipe se atente a alguns aspectos que incluem, dentre outros:

- adaptação da mensagem de acordo com os interesses e necessidade do auditado;
- padrão de qualidade das informações emitidas;
- comunicação clara, objetiva, completa, construtiva e tempestiva;
- atenção ao tratamento de informações sigilosas;
- elaboração do relatório de auditoria;
- destaque para os pontos mais relevantes das informações, com atenção às recomendações e impactos observados.

1. PLANEJAMENTO DA COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

No planejamento da comunicação dos resultados, uma prática útil a ser desenvolvida nas auditorias é a elaboração de um plano de ação. Esse plano de ação será elaborado pela equipe e comunicará as especificidades de cada trabalho, normalmente, abordando o quê, quando, para quem e como os auditores se comunicarão, além dos objetivos, escopo, resultados provisórios, resultados finais e as recomendações. Esse plano pode ser atualizado periodicamente se as circunstâncias exigirem uma alteração. (CGU, 2017).

Se possível, o plano de ação para a comunicação dos resultados deve ser discutido e acordado previamente com o auditado no intuito de considerar as expectativas dos responsáveis pela execução das recomendações e agregá-los na construção das atividades.

2. RELATÓRIO DE AUDITORIA

A estruturação dos achados, consolidados sob o auxílio da matriz de achados, contribui para responder às questões e subquestões de auditoria, dando, inclusive, uma visão geral acerca dos trabalhos da equipe de auditores, contribuindo para as discussões internas e para a supervisão. A consolidação do texto dos achados culmina no relatório de auditoria.

A forma de comunicar os resultados dos trabalhos de auditoria governamental pode se dar por meio do relatório ou por outros instrumentos admitidos. A forma mais utilizada é o relatório, tratando-se de um documento técnico, elaborado pela equipe que irá comunicar os achados, as conclusões obtidas, as recomendações elaboradas e a manifestação do auditado. É um instrumento para a gestão da entidade auditada, concedendo importantes informações para a tomada de decisão e para aperfeiçoar os processos e os controles internos.

Usualmente, o relatório concretizará um documento completo que permita o entendimento de qualquer leitor com conhecimento razoável sobre o assunto.

Apesar do modelo proposto, o relatório não possui uma forma determinada, tendo em vista que irá depender das necessidades de cada destinatário, no entanto, o documento trará em seu corpo, de maneira geral, elementos pré-textuais, pós-textuais e texto do relatório.

Elementos <u>pré</u> -textuais	Folha de rosto Resumo Lista de siglas Lista de figuras Lista de tabelas Sumário
Elementos pós-textuais	Apêndices Anexos Referências Glossário
Texto	Introdução Resultados dos exames Manifestação da unidade auditada Conclusão

Tabela 6 – Elementos do relatório de auditoria

Os elementos característicos do texto do relatório de auditoria governamental são:

1. Introdução

Neste ponto serão explicitadas informações breves acerca da entidade auditada, o tipo de auditoria realizada e o que foi avaliado. Objetiva apresentar a entidade governamental auditada delineando o objetivo, o escopo, critérios e a estratégia metodológica utilizada pela equipe de auditores internos, assim como uma descrição geral dos procedimentos de auditoria e técnicas utilizadas.

Identificação da auditoria e do seu objeto	descrição sucinta da entidade auditada, do objeto e do tipo de auditoria realizada pela equipe
Antecedentes	detalha as razões que deram origem à auditoria, a decisão que a autorizou e as eventuais fiscalizações anteriores referentes ao mesmo objeto

Crêterios	Cont�m os padrões gerais usados pela equipe para emissão de opinião sobre o desempenho do objeto e auditoria. Permite aferir se o objeto auditado atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado
Estratégia metodológica	Compreende a metodologia e as técnicas utilizadas na coleta e na análise dos dados obtidos.
Objetivo	dispõe sobre o que a auditoria intentou alcançar ou determinar durante os trabalhos
Escopo	o escopo delimitar� a abrangência da auditoria concedendo limites ao objeto. Determina o que será incluído ou excluído na auditoria
Formas de organiza�o do relatório	Pontua brevemente os temas e abordados nos capítulos, em uma coesão lógica entre eles
Visão geral	São descritas as características do objeto de auditoria necessárias � compreensão do relatório. Podem ser trazidos aspectos do histórico, dos beneficiários, os principais produtos, a relevância e o processo de tomada de decisão.

Tabela 7 - Elementos da introdu o do relatório de auditoria

2. Resultados dos exames

Compõem o relato articulado e os argumentos acerca dos achados de auditoria. Os capítulos são apresentados no relatório em ordem decrescente de relevância em uma estrutura que pretende abranger um parágrafo introdutório com a breve descri o dos assuntos que serão desenvolvidos.

A estrutura proposta pelo Tribunal de Contas da União (2013) contemplada os aspectos conforme o seguinte quadro:

Parágrafo inicial de impacto, inclusive com a descri�o sucinta do achado (critério, condi�o, causa e efeito)
Descri�o mais detalhada do achado, compondo argumentos sobre a fonte do critério, apresenta�o de evidências que sustentem as afirma�es acerca da condi�o, descri�o de métodos e técnicas que permitiram identificar as causas

Análise dos efeitos e riscos envolvidos com a manutenção das condições encontradas
Descrição de boas práticas
Prenúncio de recomendações e estimativa de benefícios, caso essas sejam implementadas

Tabela 8 – Principais aspectos dos capítulos principais do relatório de auditoria

Lembrando que achados são os registros, constatações ou conclusões que respondem aos objetivos do trabalho e podem indicar a existência de problemas ou oportunidades de melhoria aos processos, aos controles internos ou à gestão da entidade governamental. Compõem os achados: critério, condição, causa e consequência.

3. Recomendações

Nas recomendações serão dispostos apontamentos para melhoria dos controles internos e das operações da entidade governamental auditada, com o objetivo de promover uma gestão mais eficiente, agregando valor e indicando soluções práticas para minimizar os riscos identificados.

4. Manifestação da Unidade Auditada

“O auditor deve dar à entidade auditada a oportunidade de comentar sobre os achados, as conclusões e as recomendações de auditoria, antes que a Entidade Fiscalizadora Superior emita o relatório. (ISSAI 3000, 2017).”

Elaborado o relatório preliminar de auditoria, o texto é encaminhado ao supervisor previsto no programa de trabalho para análise, objetivando avaliar, entre outros pontos, se as recomendações emitidas observam as características das recomendações de auditoria.

Tão logo sejam concluídos os eventuais ajustes do relatório e finalizadas as etapas internas de elaboração, revisão e aprovação do relatório, o texto preliminar será formalmente apresentado à unidade auditada, apresentando os resultados antecipados dos trabalhos desenvolvidos pela equipe.

Nessa fase, oportuniza-se ao gestor se manifestar sobre os achados de auditoria, refutando, explicando ou argumentando os pontos relacionados na auditoria interna, sobretudo quando existirem achados que apontem deficiências, inconformidades ou ilegalidades, com a devida atenção ao caráter sigiloso dessa versão.

Ocorre que a auditoria governamental também poderá revelar ausência de anormalidade. Diante desse tipo de situação, a equipe poderá elaborar um relatório breve relatando a junção de identidade entre os critérios e condições.

Outro ponto a ser considerado é a incompatibilidade entre a alta gestão e os responsáveis técnicos pelas recomendações emitidas pela equipe. Isso porque a comunicação dos resultados poderá dispor sobre aspectos operacionais que sejam relacionados aos responsáveis pela área examinada e não necessariamente à gestão. Assim, será de maior utilidade à auditoria o encaminhamento do relatório detalhado aos responsáveis diretos pela implementação das soluções recomendadas e tão somente uma síntese à alta administração, relatando apenas os principais aspectos identificados.

Para tanto, será acordado um prazo razoável para o encaminhamento da manifestação pelo auditado, após o qual, a equipe designada passará a analisar as explicações para construção das soluções aos problemas detectados. Em caso de ausência da manifestação da unidade auditada no prazo estabelecido, a abstenção importa na sua concordância tácita com os resultados apresentados no relatório preliminar.

5. Análise dos comentários do auditado

“O auditor deve registrar a análise dos comentários da entidade auditada em papéis de trabalho, incluindo as razões para fazer modificações no relatório de auditoria ou para rejeitar os comentários recebidos. (ISSAI 3000, 2017)”

Como visto anteriormente, antes de o relatório de auditoria ser tornado público, dá-se ao auditado a oportunidade de se manifestar sobre o relatório preliminar. Após o envio dessa manifestação pelo auditado, a equipe de trabalho procede com a análise da resposta final da entidade, registrando no relatório as considerações que acharem pertinentes.

Assim, serão pontuadas possíveis sugestões apresentadas pelos gestores e eventualmente acatadas pela equipe, gerando ou não alterações no texto do relatório preliminar. Se for o caso de a manifestação trazer elementos novos para o trabalho e a equipe achar relevante proceder com exames adicionais, pode-se fixar, conjuntamente com o supervisor do trabalho, um cronograma para definição da extensão e período dos novos exames.

Deve-se fazer menção às sugestões do auditado, com indicação de terem sido acatadas, bem como discordâncias ou satisfação pelo trabalho desenvolvido. Observações que não aceitas pela equipe de auditoria devem ser analisadas individualmente.

Realizado os ajustes possivelmente necessários, a equipe concluirá o relatório de auditoria.

6. Conclusão

A seção que retrata a opinião final da equipe de auditoria sobre o objeto auditado. A conclusão emitida é lastreada nos achados e evidências coletados durante os trabalhos da equipe e pode trazer, ainda, os benefícios da auditoria realizada e as boas práticas identificadas.

MONITORAMENTO



O monitoramento das atividades de auditoria interna completa o ciclo de auditoria, permitindo a aferição do cumprimento das recomendações emitidas nos relatórios e se tais medidas foram hábeis para solucionar a situação apontada como deficiente pela equipe de auditoria.

“Os órgãos de auditoria governamental têm um papel no monitoramento das ações tomadas pela parte responsável em resposta às questões levantadas em um relatório de auditoria. O foco do monitoramento está em verificar se a entidade auditada deu tratamento adequado às questões levantadas, incluindo quaisquer implicações mais amplas. (NBASP 100, p. 26)”

A atividade de monitoramento contempla os mesmos princípios fundamentais das demais atividades de auditoria interna, devendo o agente atuar com independência, objetividade, zelo profissional, ceticismo, proficiência, dentre outros, sempre com a responsabilidade de supervisionar a implementação das recomendações.

De acordo com Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (CGU, 2017), para o efetivo controle, não é suficiente que seja feita a recomendação ao auditado, é preciso apurar a efetividade das recomendações exaradas, seja como forma de avaliar a qualidade dos trabalhos da equipe, como também por possibilitar averiguar que a atividade de Auditoria Interna Governamental contribua concretamente para a gestão pública, agregando valor às unidades auditadas.

A fase de monitoramento aumenta a probabilidade de resolução das deficiências na medida em que a expectativa do controle induz uma atuação mais proativa do auditado, aumentando a efetividade da auditoria.

Para tanto, a sistemática do monitoramento parte da observação do desempenho do objeto auditado e, portanto, deve incluir procedimentos que intentem aferir se as recomendações foram adequadas e as deficiências foram prontamente sanadas.

Procedimento de Monitoramento

Na fase de monitoramento, a equipe de auditoria responsável pelas recomendações exaradas no relatório final estabelecerá um cronograma de acompanhamento para verificar o andamento da totalidade ou de parte das deliberações de auditoria, analisando o atendimento das recomendações emitidas por intermédio do cumprimento do plano de ação proposto pela unidade auditada.

O Plano de Ação deve ser elaborado pela unidade auditada, em harmonia com as recomendações emitidas. Objetiva construir meios de alcançar a finalidade pretendida, trazendo em seu corpo: objetivo geral; as ações que serão implementadas e seus objetivos; um cronograma para desenvolvimento e acompanhamento das ações; e o responsável pela execução de cada ação planejada.

A equipe de auditoria analisará a viabilidade e exequibilidade do plano de ação proposto pela unidade auditada. Essa análise tem como objetivo avaliar se o plano de ação é compatível com o teor das recomendações emitidas no relatório de auditoria. Se houver ressalvas ao plano de ação, a equipe notificará a unidade auditada para que delibere sobre as ressalvas e revise o plano de ação apresentado.

O escopo e a frequência do monitoramento dependem, sobretudo, da avaliação do risco, do valor da recomendação para o auditado, da complexidade do objeto, dos prazos estabelecidos e da eficácia dos procedimentos de monitoramento. Para tanto, é recomendado à equipe o desenvolvimento dos trabalhos com observância aos seguintes aspectos:

- Análise sistemática das ações implementadas pelo auditado em confronto com as deliberações da auditoria;
- Percepção dos efeitos das ações implementadas para alteração do objeto auditado e melhoramento das deficiências identificadas;
- Apontamento das dificuldades ou facilidades do auditado em cumprir as recomendações de auditoria;
- Revisão dos pontos deliberados de acordo com o cenário existente no momento da análise, seja pela perda de relevância ou pela inclusão de algum ponto que mereça destaque quando do monitoramento;
- Indicação de eventual trabalho adicional, considerando a necessidade existente no momento da análise;
- Descrição clara e objetiva dos resultados do monitoramento nos relatórios de monitoramento de auditoria;
- Contabilização dos benefícios.

Frisa-se, neste ponto, que a realização do monitoramento não interfere no cumprimento, pelo auditado, das deliberações monitoradas.

Durante o monitoramento, a equipe de auditoria notifica a unidade auditada para que preste informações acerca da execução do plano de ação apresentado. Se as providências não tiverem sido implementadas de forma satisfatória a equipe realiza nova notificação para a unidade, e o novo status das ações (implementada, em implementação, parcialmente implementada, não implementada ou não mais aplicável) e cadastrado no sistema de acompanhamento.

Relatório de Monitoramento

Ao final do processo de monitoramento das auditorias será elaborado um relatório de monitoramento que conterá as informações necessárias e suficientes à completa percepção do atendimento ou não das deliberações formuladas pela equipe de auditores.

O relatório de monitoramento possui os seguintes objetivos:

- a. Informar acerca do cumprimento das deliberações da auditoria interna;
- b. Definir, se possível, os benefícios das ações implementadas;
- c. Documentar a efetividade da auditoria.

Trata-se, então, de um documento autônomo que permitirá ao leitor compreender satisfatoriamente os resultados das atividades delineadas, sem, necessariamente, ter tido conhecimento ou acesso ao relatório de auditoria.

Controle de Monitoramento

Os resultados dos monitoramentos devem ser registrados no banco de dados da Auditoria-Geral, preferencialmente em sistema informatizado apropriado, como também no planejamento das atividades de controle, especialmente no Plano Anual de Auditoria.

A inclusão do monitoramento em banco de dados e no planejamento anual das atividades de auditoria é fundamental para o acompanhamento específico do atendimento das medidas adotadas pela unidade auditada e para a própria apuração geral dos andamentos de todas as recomendações emitidas pela Auditoria-Geral.

No mesmo sentido, deve ser dada a devida publicidade aos trabalhos da Auditoria-Geral, garantindo a divulgação, no sítio eletrônico oficial da Controladoria-Geral do Estado, dos relatórios de monitoramento das auditorias realizadas, excetuando-se os trabalhos que demandem sigilo do Órgão.

CONTABILIZAÇÃO DE BENEFÍCIOS

CLASSIFICAÇÃO DE BENEFÍCIOS



É recomendado que a Auditoria-Geral utilize um sistema uniformizado de contabilização de benefícios financeiros e não-financeiros decorrentes de suas atuações, tanto para controle interno, auxiliando o direcionamento de atividades posteriores; quanto para prestação de contas para a sociedade. De acordo com o manual de auditoria desenvolvido pela Controladoria-Geral da União, benefício é definido como o impacto positivo na gestão pública a partir da implementação de orientações e/ou recomendações da auditoria interna.

Destaca-se que só devem ser contabilizados os benefícios efetivos. São considerados efetivos os benefícios que seguirem o seguinte fluxo:

- A. Orientações/recomendações enviadas para o gestor, posteriormente aos trabalhos desenvolvidos;
- B. Adoção da medida recomendada, via manifestação do gestor e por outras evidências;
- C. Evidências do impacto positivo ocorrido na gestão pública;
- D. Período em que o benefício ocorreu, sendo considerado a partir de quando as providências foram adotadas (em contraposição à quando a atividade de auditoria foi concluída);
- E. Memória de cálculo do benefício financeiro, se for o caso;

Se houve a atuação direta da AUGÉ, mesmo que antes de qualquer recomendação formal, o benefício também pode ser considerado. O último ponto destaca a expressão “se for o caso” já que alguns benefícios são não financeiros e conseqüentemente sua contabilização será diferenciada.

Além disso, o critério temporal deve ser considerado, como regra, até 2 anos contados do ano de adoção da providência pelo gestor ou, no caso de benefícios continuados, 60 meses. Nas situações em que haja dúvida sobre a continuidade dos efeitos positivos, orienta-se que a apropriação dos benefícios seja realizada ano a ano após a verificação de sua permanência. Variações nos prazos citados podem ocorrer, desde que devidamente justificadas.

Por conseguinte, há de se repisar que benefícios são classificados em financeiros e não financeiros. Os benefícios financeiros são aqueles que podem ser representados monetariamente, e se subdividem em: gastos indevidos evitados, ou seja, valores pagos periodicamente que foram considerados indevidos e, portanto, são suspensos/readequados; valores recuperados, advindos da efetiva devolução de recursos aos cofres públicos ou por meio de desconto na parcela posterior de pagamento pela Administração.

Benefícios não financeiros impactam a gestão de forma estruturante, mas não podem ser mensuradas monetariamente. São subdivididos em: dimensão afetada, relativa à divisão utilizada do planejamento estratégico; e repercussão, relativa ao âmbito organizacional impactado. Em dimensões afetadas, a dimensão **Missão, Visão e/ou Resultados** diz respeito aos processos finalísticos da organização, enquanto a dimensão **Pessoas, Infraestrutura e/ou Processos Internos** é relativa aos processos de apoio e gerenciais.

Em repercussão, o ponto de vista **transversal** engloba providências cujos impactos atingem outras Unidades da administração; o ponto **Estratégico** diz respeito a impactos nas instâncias responsáveis pela governança, gerenciamento de riscos e pelos controles internos da gestão; por fim, o ponto **Tático-operacional** é utilizado quando é relativo às atividades internas ou operacionais da unidade examinada.

Abaixo, um esquema da ramificação das divisões de benefícios, assim como uma tabela contendo exemplos:

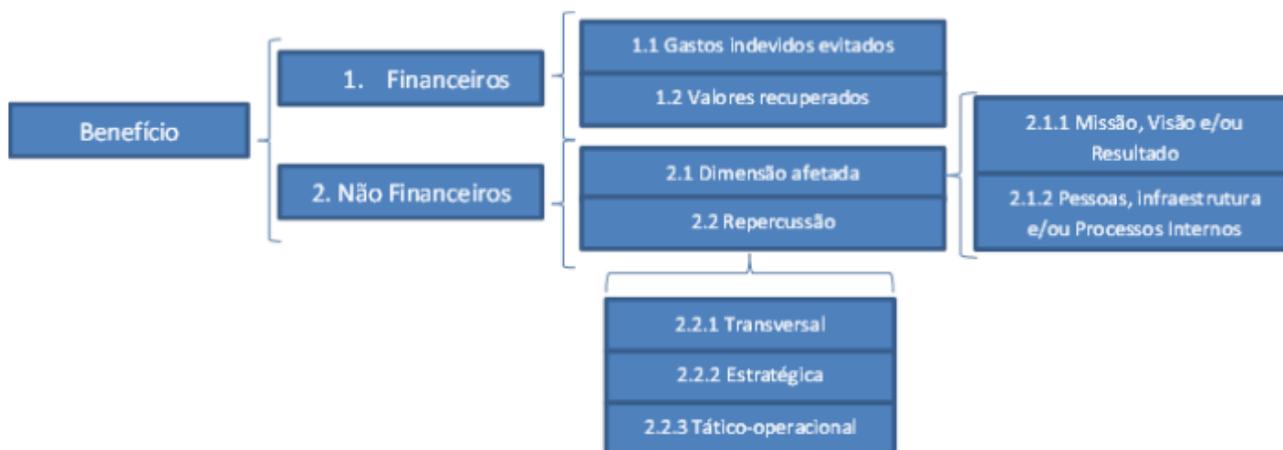


Figura 2 - Classificação dos benefícios

Tópicos	Exemplo
1	<ul style="list-style-type: none"> • Ajuste de contrato/instrumentos congêneres com as especificações ou com o projeto; • Arrecadação de multa legal ou prevista em contrato; • Cancelamento ou suspensão de licitação/contrato/instrumento congêneres com objeto desnecessário, inconsistente ou inadequado tecnicamente; • Eliminação ou redução de ineficiências, de desperdícios, de custos e de despesas administrativas ou incremento de eficiência/eficácia/efetividade; • Elevação de receita; • Execução de garantia; • Redução nos valores contratados decorrente de sobrepreço/superfaturamento, mantendo a mesma quantidade e qualidade necessárias de bens e serviços; • Redução de preço máximo em processo licitatório/contratados; • Ressarcimento/devolução/recuperação de valores/glosa ou impugnação de despesa; • Suspensão/interrupção de pagamento de verbas indevidas ou prevenção da concessão de verbas indevidas; • Outros: Compatibilização do objeto contratado com as especificações ou com o projeto; Recuperação do custo de operações de crédito subsidiado.
2	<ul style="list-style-type: none"> • Aperfeiçoamento da gestão de pessoas/capacitação; • Aperfeiçoamento da política pública e/ou de serviços públicos; • Aperfeiçoamento de processos e/ou controles internos da gestão; • Aperfeiçoamento do compliance/ conformidade; • Aprimoramento de atos normativos; • Aprimoramento e fortalecimento da gestão de riscos; • Fortalecimento da governança, transparência, integridade e controle social; • Instauração de processos administrativos de responsabilização/sanção (multa, sindicância, PAD, PAR, PAP, TCE, crédito não tributário); • Promoção da sustentabilidade ambiental e social; • Subsídios e/ou orientações para atuação/tomada de decisão da gestão ou para atuação de outros órgãos/outras esferas de poder; • Subsídios e/ou orientações para atuação/tomada de decisão da gestão ou para atuação de outros órgãos/outras esferas de poder Civil; • Subsídios para atendimento de determinações mandatórias (TCE, LRF, outros); • Outros: Medida de aperfeiçoamento da prevenção da corrupção.

Tópicos	Exemplo
2.1	<ul style="list-style-type: none"> • A partir do cruzamento da base do Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal e da Folha de Pagamentos do Programa Bolsa Família (PBF) com bases administrativas do Governo Federal, foram identificadas 2.558.325 famílias com inconsistências cadastrais, representando uma interrupção de pagamento indevido mensal de R\$ 99.156.141,00. • A Controladoria identificou, em 2018, o montante de R\$7.000.000,00 de recolhimento anual (média mensal de R\$580.000,00) a maior da contribuição patronal relativa ao Plano de Saúde dos Servidores, solicitando, por conseguinte, a sua adequação aos patamares previstos legalmente, bem como a adoção de medidas visando a compensação de valores pagos a maior para ressarcimento ao erário. Em janeiro de 2019, o órgão readequou os recolhimentos. Assim, tendo em vista que se trata de pagamento continuado, sem previsão de término, é possível registrar o total de R\$348.000.000,00 correspondente à contribuição patronal de cinco anos (60 meses), contados a partir da data de readequação.
2.2	<ul style="list-style-type: none"> • A Controladoria identificou superfaturamento no valor de R\$ 150.000,00 referente a medições incorretas na execução da obra XX. Após a medição referente à próxima parcela de pagamento (originalmente R\$ 650.000,00) ter atestado a execução do serviço de forma adequada, o pagamento ocorreu descontando-se o valor identificado, portanto, no valor de R\$ 500.000,00. O benefício financeiro a ser registrado com base nas providências adotadas pelo Gestor é de R\$ 150.000,00. • Após revisão dos 36.927 contratos de financiamento, restaram 5.213 contratos com indícios de inconformidade, culminando na restituição de R\$ 2.093.565,96 ao FGTS.
2.1.1	<p>Identificou-se, ao longo dos trabalhos, a oportunidade de melhorias em relação à avaliação de investimentos do banco X em empresas ligadas. Em razão desse apontamento, o banco X instituiu modelo de avaliação estratégica das participações em entidades ligadas. A instituição do modelo melhorou os controles internos da organização, por meio da formalização de requisitos de avaliação de suas participações em empresas do conglomerado.</p>
2.1.2	<p>Constataram-se fragilidades nos controles internos administrativos relativos à atividade de compras e licitações. Desta feita, foram implementadas pelo órgão X medidas com vistas à padronização dos editais.</p>
2.2.1	<p>Após recomendação ao órgão X, foi instituída ficha de indicadores e metas do Plano Plurianual (PPA) 2016/2019 com informações completas e públicas sobre os instrumentos, tais como: definição dos conceitos implícitos; objetivo do instrumento; memória do cálculo detalhada de cada apuração ocorrida, entre outras. Essa melhoria afeta não só a unidade gestora do PPA, mas todas as unidades da Administração Pública, que estão vinculadas ao PPA.</p>
2.2.2	<p>Solicitou-se que a UG produzisse análise referente aos indicadores dos Programas Temáticos que estão na sua carga. Para atender a demanda, foram revistos os indicadores, os quais passaram pela deliberação alta administração da unidade.</p>
2.2.3	<p>Constataram-se fragilidades relativas à supervisão dos convênios firmados pela Unidade X. A principal causa do achado foi a ausência de normativo estipulando como essa supervisão deveria ocorrer. A proposição de tal normativo é de competência do Secretário Y, que não compõe a alta administração da unidade X. Em atendimento à recomendação foi publicada Portaria que disciplina a forma como se dará o acompanhamento, monitoramento e avaliação da execução de ações complementares na atenção à saúde dos povos indígenas, por meio de convênios.</p>

Tabela 9 – Detalhamento dos benefícios. Curso de Contabilização de Benefícios ministrado pelaCGU, via ENAP e CGE-MG.

CONTABILIZAÇÃO DE BENEFÍCIOS

No caso de benefícios financeiros, e em atendimento ao princípio da economicidade, a contabilização do benefício deve vir líquido dos custos de implementação das medidas, se estes forem claros e mensuráveis.

$$\text{Economia} - \text{Custos de implementação} = \text{Benefício financeiro líquido} \\ \text{(em reais)}$$

No caso dos benefícios não financeiros/ qualitativos a contabilização é por quantidade de benefícios. Ex: No ano de 2022 foram observados criação de indicadores em 3 políticas públicas diferentes, como resultado de atividades de auditoria desenvolvidas. Dessa forma a contabilização de benefícios qualitativos é 3.

Um sistema de contabilização de benefícios presume uma fase de monitoramento forte e bem definida, pois é nesse momento em que é realizada a análise sobre os impactos das recomendações de auditoria, principalmente levando em conta a comparação entre o que foi recomendado e o que foi efetivamente cumprido pelos órgãos monitorados. Ao mesmo tempo, nem todos os benefícios vão surgir de forma direta com base nas providências sugeridas, também podem ocorrer benefícios indiretos. Dessa forma, sugere-se que, ao longo do desenvolvimento do trabalho, seja elaborada uma definição clara de benefícios esperados com a realização da atividade.

VALIDAÇÃO DOS BENEFÍCIOS

A validação dos benefícios advém da existência de uma estrutura administrativa que assegure a segregação de função, a imparcialidade e a objetividade. Sugere-se a criação de uma estrutura com várias instâncias de supervisão e aprovação, a depender da realidade da AUGÉ.

Além disso, também deve ser analisado o custo-benefício da contabilização dos benefícios, que envolve o estabelecimento de um valor mínimo para que os benefícios sejam contabilizados e os valores de processos normalmente analisados na AUGÉ, em contraponto ao custo das instâncias de supervisão, especificamente o salário dos servidores.

REFERÊNCIAS

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

_____. Rio Grande do Norte. Decreto nº 28.684, de 31 de dezembro de 2018. Diário Oficial do Estado nº. 14.323, 1º de janeiro de 2019, p. 01 a 03.

_____. _____. Lei Complementar nº 638, de 28 de junho de 2018. Diário Oficial do Estado nº. 14.202, 29 de junho de 2018, p. 01 a 04.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017. Diário Oficial da União, 12 de junho de 2017, edição III, Seção 1, p. 50.

_____. _____. Instrução Normativa nº 5, de 27 de agosto de 2021. Diário Oficial da União, 2 de setembro de 2021, edição 167, Seção 1, p. 160.

_____. _____. Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, 2017.

_____. Controladoria-Geral da União. Orientação Prática: Serviços de Auditoria. Brasília, 2022.

_____. _____. Curso Contabilização de Benefícios, ministrado pela CGU, via ENAP e CGE-MG.

_____. Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte. Resolução nº 012/2016, de 14 de junho de 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. Curso de Auditoria Operacional, 2013.

_____. Tribunal de Contas da União. Portaria-TCU nº 185, 2020.

REFERÊNCIAS

_____. _____. **Orientações para Seleção de Objetos e Ações de Controle**. Brasília: TCU, Segecex, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), 2016.

_____. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 240: Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis**. Brasília, 2016.

_____. _____. **Resolução nº 21/2021**, de 22 de setembro de 2021, que aprova o Manual de Consultoria da Secretaria de Auditoria Interna do Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas. Manaus, 2021.

_____. _____. **Resolução nº 1.217**, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 500. Brasília, 2009.

_____. _____. **Resolução nº 1.221**, de 04 de dezembro de 2009, que aprova a NBC TA 520. Brasília, 2009.

_____. Instituto Rui Barbosa (IRB). **NBASP 100: Princípios fundamentais de auditoria do setor público**.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **ISSAI 3000**. Tradução TCU, 2017. Disponível em: [BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, 1988.](#)