

## CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO

PORATARIA CGE N° 79, DE 28 DE NOVEMBRO DE 2024

A CONTROLADORA-GERAL DO ESTADO, no uso das suas atribuições constitucionais e legais que lhe confere o Decreto nº 3.685-P, de 28 de abril de 2023 publicado no Diário Oficial do Estado nº 13.527 de 05 de maio de 2023, CONSIDERANDO o Decreto nº. 11.315 de 29 de agosto de 2023, que estabelece a nova estrutura organizacional básica da Controladoria-Geral do Estado.

RESOLVE:

Art. 1º - Designar o servidor Adriano Sales Santos, matrícula nº 922888-8, ocupante de cargo em comissão para exercer o cargo de Chefe do Núcleo de Tecnologia da Informação- NTI, no âmbito da Controladoria-Geral do Estado.

Art. 2º - Revogar a Portaria nº 27 de 09 de abril de 2024.

Art. 3º - Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Registre-se, publique-se e cumpra-se.

MAYARA CRISTINE BANDEIRA DE LIMA

Controladora-Geral do Estado

Decreto nº 3.685-P/2023

**PORATARIA CGE N° 80, DE 28 DE NOVEMBRO DE 2024**

A CONTROLADORA - GERAL DO ESTADO, no uso de suas atribuições legais que lhe confere o Decreto nº 3.685-P, de 28 de abril de 2023 publicado no Diário Oficial do Estado nº 13.527 de 05 de maio de 2023, CONSIDERANDO que o Manual de Auditoria Interna é um instrumento que estabelece regras que norteiam a Atividade de Auditoria Interna no âmbito do Poder Executivo Estadual.

CONSIDERANDO a Lei Complementar Estadual n.º 419, de 15 de dezembro de 2022;

CONSIDERANDO ainda as competências legais desta Controladoria-Geral do Estado, estabelecidas no DECRETO Nº 11.315, DE 29 DE AGOSTO DE 2023.

RESOLVE:

Art. 1º Publicar o Manual de Auditoria Interna da Controladoria-Geral do Estado.

Art. 2º Esta portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Registre-se; Publique-se; Dê-se Ciência e Cumpra-se.

Rio Branco, Acre, 23 de agosto de 2024.

MAYARA CRISTINE BANDEIRA DE LIMA

Controladora-Geral do Estado

Decreto nº 3.685-P/2023



**Gladson Cameli**  
**GOVERNADOR DO ESTADO ACRE**

**Mailza Assis da Silva**  
**VICE-GOVERNADORA DO ESTADO ACRE**

**Mayara Cristine Bandeira de Lima**  
**CONTROLADORA-GERAL DO ESTADO**

**Cícero Antonio Ferreira Dias**  
**DIRETOR DE TRANSPARÊNCIA E INTEGRIDADE**

**Marcos dos Santos Mendonça**  
**DIRETOR DE AUDITORIA E CONTROLE**

**EQUIPE TÉCNICA DE AUDITORIA**

Keythiane da Silva Lima  
Patrícia Cavalcante de Oliveira  
Giovanna Batalha de Medeiros Pinto  
Jacqueline de Lima Accorsi Sales  
Jéssica Mota de Araújo  
Égles Miranda Saraiva  
Polyana Diógenes Leão  
Óscar Nogueira Sales  
Dâmaris Guimarães Lopes  
Marcos Antônio Neves

**COLABORAÇÃO**

Kássia Nascimento de Araújo

**REVISÃO TÉCNICA**

Daniel Araújo Portela  
Emanuelle Modesto Mendes  
Giulliano Storer  
Joaquim Alves Bandeira Neto

**PROJETO GRÁFICO**  
Raryka Souza Lima

## APRESENTAÇÃO

A atividade de auditoria é uma das quatro macrofunções do sistema de controle interno governamental e possui papel fundamental na avaliação, na correção e no aprimoramento dos atos, contratos, programas de governo e políticas públicas. Não é demais dizer, portanto, que o empenho da gestão no desenvolvimento das técnicas de auditoria revela, no fundo, a preocupação em atender aos princípios basilares da Administração Pública.

Neste sentido, a Controladoria-Geral do Estado do Acre – CGE-AC, por intermédio de sua Diretoria de Auditoria e Controle – DIRACON, elaborou e torna público o presente manual, que reúne orientações a serem seguidas nos trabalhos de auditoria do Poder Executivo Estadual.

Este manual compila trechos, conceitos e práticas descritas em outros materiais técnicos de referência, os quais foram analisados e adaptados à realidade e à legislação do Estado do Acre.

O propósito deste manual é estabelecer regras que norteiem a Atividade de Auditoria Interna no âmbito do Poder Executivo Estadual, na totalidade de suas etapas, tipos de trabalho e da comunicação dos resultados, possibilitando o cumprimento dos objetivos de auditoria com maior grau de eficiência, eficácia e economicidade, resultando em recomendações qualitativas que proporcionem aperfeiçoamento no ambiente de controles internos do Estado do Acre e colaborando para a melhoria constante da qualidade da gestão pública.

A revisão do manual ocorrerá, no mínimo, a cada dois anos, embasada de acordo com a evolução da teoria e das melhores práticas em Auditoria Interna e mudanças nas normas e regras que afetem as atividades realizadas pela CGE.

26 de novembro de 2024.

## LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ALEAC – Assembleia Legislativa do Estado do Acre

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CGE – Controladoria-Geral do Estado

CGU – Controladoria-Geral da União

DIMGOV – Divisão de Monitoramento e Governança

DIRACON – Diretoria de Auditoria e Controle

NA – Nota de Auditoria

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

OSA – Ordem de Serviço de Auditoria

PAINT – Plano Anual de Auditoria Interna

SA – Solicitação de Auditoria

SFC – Secretaria Federal de Controle Interno

TABC – Técnicas de Auditoria Baseadas em Tecnologia

TCE – Tribunal de Contas do Estado

## Sumário

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>1.1 CONTROLE INTERNO .....</b>	<b>12</b>
<b>2. PRINCÍPIOS ÉTICOS .....</b>	<b>13</b>
<b>2.1 INTEGRIDADE .....</b>	<b>13</b>
<b>2.2 SIGILO PROFISSIONAL .....</b>	<b>13</b>
<b>2.3 PROFICIÊNCIA .....</b>	<b>13</b>
<b>2.4 ZELO PROFISSIONAL .....</b>	<b>13</b>
<b>2.5 INDEPENDÊNCIA E OBJETIVIDADE .....</b>	<b>14</b>
<b>3. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL .....</b>	<b>14</b>
<b>3.1. AVALIAÇÃO .....</b>	<b>15</b>
<b>3.1.1 Tipos de serviço de avaliação .....</b>	<b>16</b>
<b>3.1.2 Etapas da Avaliação .....</b>	<b>17</b>
<b>3.2 CONSULTORIA .....</b>	<b>18</b>
<b>3.2.1 Tipos de Serviços de Consultoria .....</b>	<b>18</b>
<b>3.2.1.1 Assessoramento/Aconselhamento .....</b>	<b>18</b>
<b>3.2.1.2 Treinamento .....</b>	<b>19</b>
<b>3.2.1.3 Facilitação .....</b>	<b>19</b>
<b>3.3 ETAPAS DA CONSULTORIA .....</b>	<b>20</b>
<b>3.3.1 Planejamento .....</b>	<b>20</b>
<b>3.3.2 Execução .....</b>	<b>21</b>
<b>3.3.3 Comunicação dos Resultados .....</b>	<b>22</b>
<b>3.3.4 Monitoramento .....</b>	<b>22</b>
<b>3.3.5 Consultoria e Avaliação: aspectos distintos .....</b>	<b>23</b>
<b>4. GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA .....</b>	<b>23</b>
<b>4.1 ATRIBUIÇÕES DA CONTROLADORA-GERAL DO ESTADO .....</b>	<b>24</b>
<b>4.2 INDICAÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA .....</b>	<b>25</b>
<b>4.3 ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES DA AUDITORIA .....</b>	<b>26</b>
<b>4.3.1 Supervisor do Trabalho .....</b>	<b>26</b>
<b>4.3.2 Coordenador de equipe .....</b>	<b>27</b>

<b>4.3.3 Membros de Auditoria .....</b>	<b>28</b>
<b>4.4 GERENCIAMENTO DE SITUAÇÕES QUE PODEM AFETAR A OBJETIVIDADE .....</b>	<b>29</b>
<b>4.4.1 Situações Comuns de Ameaça à Objetividade .....</b>	<b>29</b>
<b>4.4.2 Medidas que Podem Reduzir as Ameaças à Objetividade .....</b>	<b>31</b>
<b>5. PLANEJAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA .....</b>	<b>32</b>
<b>5.1 PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA (PAINT) .....</b>	<b>33</b>
<b>5.1.1 Definição do Universo de Auditoria .....</b>	<b>34</b>
<b>5.1.2 Seleção dos Trabalhos de Auditoria .....</b>	<b>35</b>
<b>5.1.3 Conteúdo do Plano Anual de Auditoria Interna .....</b>	<b>35</b>
<b>5.1.4 Recursos .....</b>	<b>37</b>
<b>5.1.5 Comunicação e aprovação do PAINT .....</b>	<b>37</b>
<b>5.1.6 Alteração do PAINT .....</b>	<b>37</b>
<b>5.2 FORMALIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA .....</b>	<b>38</b>
<b>5.3 PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS INDIVIDUAIS DE AUDITORIA .....</b>	<b>39</b>
<b>5.3.1 Análise Preliminar do Objeto de Auditoria .....</b>	<b>40</b>
<b>5.3.1.1 Mapeamento/Validação do Objeto Auditado .....</b>	<b>41</b>
<b>5.3.1.2 Validação com o Gestor .....</b>	<b>43</b>
<b>5.3.1.3 Documentação do Entendimento .....</b>	<b>43</b>
<b>5.4 OBJETIVOS E ESCOPO DO TRABALHO DE AUDITORIAS .....</b>	<b>43</b>
<b>5.4.1 Avaliação Preliminar de Riscos e de Controles .....</b>	<b>45</b>
<b>5.4.2 Definição dos Objetivos e do Escopo do Trabalho de Auditoria .....</b>	<b>47</b>
<b>5.4.3 Elaboração do Planejamento Individual de Auditoria .....</b>	<b>47</b>
<b>5.4.4 Procedimentos de Auditoria .....</b>	<b>49</b>
<b>5.4.4.1 Extensão e Profundidade .....</b>	<b>49</b>
<b>5.4.4.2 Época .....</b>	<b>50</b>
<b>5.4.4.3 Natureza .....</b>	<b>50</b>
<b>5.4.4.3.1 Testes de Controles .....</b>	<b>50</b>
<b>5.4.4.3.2 Procedimentos Substantivos .....</b>	<b>51</b>
<b>5.4.4.4 Técnicas de Auditoria .....</b>	<b>52</b>
<b>5.4.4.4.1 Inspeção .....</b>	<b>52</b>

<b>5.4.4.4.2 Observação .....</b>	<b>53</b>
<b>5.4.4.4.3 Análise Documental .....</b>	<b>54</b>
<b>5.4.4.4.4 Confirmação Externa (Circularização) .....</b>	<b>55</b>
<b>5.4.4.4.5 Indagação .....</b>	<b>56</b>
<b>5.4.4.4.6 Recálculo .....</b>	<b>58</b>
<b>5.4.4.4.7 Procedimentos Analíticos .....</b>	<b>59</b>
<b>5.4.4.4.8 Reexecução .....</b>	<b>61</b>
<b>5.4.4.4.9 Rastreamento e <i>Vouching</i> .....</b>	<b>61</b>
<b>5.4.4.4.10 Benchmarking .....</b>	<b>62</b>
<b>5.4.4.4.11 Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador – TAAC .....</b>	<b>62</b>
<b>5.4.4.5 Amostragem .....</b>	<b>64</b>
<b>5.4.5 Alocação da equipe de auditoria .....</b>	<b>66</b>
<b>5.5 ELABORAÇÃO DO PROGRAMA DE TRABALHO .....</b>	<b>66</b>
<b>6. EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA .....</b>	<b>67</b>
<b>6.1 COMUNICAÇÃO COM UNIDADE AUDITADA DURANTE A EXECUÇÃO .....</b>	<b>68</b>
<b>6.1.1 Documento de Formalização dos Trabalhos e Apresentação das Diretrizes .....</b>	<b>70</b>
<b>6.1.2 Reunião de Abertura .....</b>	<b>70</b>
<b>6.1.3 Documento de Apresentação da equipe, dos Objetivos e do Escopo do Trabalho .....</b>	<b>71</b>
<b>6.1.4 Solicitação de Auditoria .....</b>	<b>72</b>
<b>6.1.5 Nota de Auditoria (NA) .....</b>	<b>74</b>
<b>6.1.6 Reunião de Apresentação dos Achados .....</b>	<b>75</b>
<b>6.2 COLETA E ANÁLISE DE DADOS .....</b>	<b>76</b>
<b>6.3 EVIDÊNCIAS .....</b>	<b>77</b>
<b>6.3.1 Atributos das Evidências .....</b>	<b>78</b>
<b>6.3.2 Natureza das Evidências .....</b>	<b>79</b>
<b>6.3.3 Fontes de Informações .....</b>	<b>81</b>
<b>6.3.4 Grau de Persuasão das Evidências .....</b>	<b>82</b>
<b>6.4 ACHADOS DE AUDITORIA (CONSTATAÇÕES) .....</b>	<b>83</b>
<b>6.4.1 Requisitos Básicos .....</b>	<b>83</b>
<b>6.4.2 Componentes .....</b>	<b>84</b>

6.4.3 Documento Auxiliar para Estruturação dos Achados .....	86
<b>6.5 MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE AUDITADA .....</b>	<b>87</b>
<b>6.6 RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>88</b>
6.6.1 Características Desejáveis das Recomendações .....	89
<b>6.7 PAPÉIS DE TRABALHOS .....</b>	<b>91</b>
6.7.1 Elaboração dos papéis de trabalhos .....	92
6.7.2 Atributos .....	92
6.7.3 Classificação .....	93
6.7.4 Estrutura, Organização e Armazenamento dos Papéis de Trabalho .....	95
6.7.4.1 Estrutura .....	95
6.7.4.2 Organização e Armazenamento .....	96
6.7.5 Política de Acesso aos Papéis de Trabalhos .....	97
6.7.6 Retenção dos Papéis de Trabalho .....	97
<b>7. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS .....</b>	<b>98</b>
7.1 QUALIDADE DAS COMUNICAÇÕES .....	98
7.2 QUALIDADE DA REDAÇÃO .....	100
7.3 FORMAS DE COMUNICAÇÕES DOS RESULTADOS .....	101
7.4 RELATÓRIO DE AUDITORIA .....	102
7.4.1 Estrutura dos Relatórios .....	102
7.5 ENCAMINHAMENTO DAS COMUNICAÇÕES AOS DESTINATÁRIOS .....	104
<b>8. MONITORAMENTO .....</b>	<b>105</b>
8.1 O PROCESSO DE MONITORAMENTO .....	105
8.2 DA RESPONSABILIDADE DA UNIDADE AUDITADA .....	106
8.3 SITUAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES .....	107
8.3.1 Monitoramento de Implementação de Recomendações Reiteradamente Não Atendidas	108
8.4 COMUNICAÇÃO DA SITUAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES .....	109
8.5 RELATÓRIO DE MONITORAMENTO .....	109
<b>9. GLOSSÁRIO .....</b>	<b>111</b>
<b>10. REFERÊNCIAS .....</b>	<b>117</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>119</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A Controladoria-Geral do Estado atua como Órgão Central do Sistema de Controle Interno e foi instituída pela Lei Complementar nº 171, de 31 de agosto de 2007. Atualmente, é regida pela Lei Complementar Estadual nº 419, de 15 de dezembro de 2022.

Nesse sentido, consoante o disposto no art. 14 da referida Lei, possui como áreas de competência:

I – controle e correição administrativa nos órgãos e nas entidades do Poder Executivo;

II – transparência e integridade;

III – fiscalização e apoio na gestão orçamentária, financeira, contábil e patrimonial da receita e da despesa pública;

IV – coordenação da prestação de contas anual do Governador, inclusive para fins de sua representação nos procedimentos correlatos junto ao Tribunal de Contas do Estado do Acre – TCE-AC e Assembleia Legislativa do Estado do Acre – ALEAC.

No âmbito do Poder Executivo Estadual, a Controladoria-Geral do Estado tem por finalidade a promoção, execução e coordenação das atividades de controle, correição administrativa, ouvidoria, transparência e integridade nos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, atuando como Órgão Central do Sistema de Controle Interno.

Compete à Controladoria-Geral do Estado o exercício pleno da fiscalização contábil, orçamentária, financeira e patrimonial do Estado no âmbito da administração direta e indireta do Poder Executivo, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, visando a salvaguarda dos bens,

a verificação da exatidão e regularidade das contas e a boa execução do orçamento, bem como de outras atividades necessárias ao cumprimento de suas finalidades.

Por sua vez, a Portaria CGE/AC n.º 57, de 23 de agosto de 2024, estabelece que são atribuições da Controladoria-Geral do Estado:

I – avaliar a execução orçamentária e o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, nos programas de governo e nos orçamentos do Estado;

II – examinar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual, bem como da aplicação dos recursos públicos estaduais, resultantes de convênios, parcerias, ajustes bilaterais, subvenções ou outras transferências à conta do orçamento do Estado;

III – acompanhar a evolução e o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como de quaisquer outras relativas aos direitos e haveres do Estado, quanto ao seu endividamento, às renúncias fiscais e à programação financeira do Tesouro Estadual;

IV – fiscalizar os atos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, no âmbito do Poder Executivo Estadual;

V – promover exames da realização física dos objetivos do Governo, expressos em planos, programas, projetos e orçamentos;

VI – executar fiscalizações no âmbito dos órgãos e entidades integrantes do Poder Executivo Estadual, propondo as medidas pertinentes à correção das irregularidades e falhas verificadas, comunicando aos órgãos responsáveis os fatos detectados para a aplicação, se cabíveis, de sanções e penalidades;

VII – propor ações para prevenção de ocorrência de ilícitos administrativos no âmbito do Poder Executivo Estadual;

VIII – acompanhar o cumprimento das disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal;

IX – assessorar os órgãos da Administração Pública Estadual sobre a aplicação de normas técnicas de controle, com vistas à uniformidade dos procedimentos;

X – receber e apurar a procedência de reclamações ou denúncias que lhe forem dirigidas e recomendar, quando for o caso, a instalação de sindicâncias, procedimentos administrativos e tomadas de contas pelos órgãos competentes;

XI – adotar as medidas necessárias à implementação e funcionamento dos controles instituídos pelo Poder Executivo Estadual;

XII – exercer a governança do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual;

XIII – manter com outros órgãos públicos e instituições, dentro ou fora do Estado, colaboração técnica e profissional relativamente à permuta de informações e de dados, objetivando maior integração e aperfeiçoamento das ações pertinentes;

XIV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;

XV – exercer o controle e correição administrativa nos órgãos e nas entidades do Poder Executivo Estadual;

XVI – desenvolver a política de transparência e integridade no Poder Executivo Estadual; e

XVII – coordenar a prestação de contas anual do Governador, inclusive para fins de sua representação nos procedimentos correlatos junto ao Tribunal de Contas do Estado do Acre – TCE-AC e Assembleia Legislativa do Estado do Acre – ALEAC.

## 1.1 CONTROLE INTERNO

O Decreto Estadual n.º 3.847, de 10 de fevereiro de 2009, regulamenta o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, previsto no art. 64 da Constituição do Estado do Acre, nos seguintes termos:

Art. 1º O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo consiste no conjunto de normas, regras, princípios, planos, métodos e procedimentos que, coordenados entre si, auxiliam a avaliação da gestão pública e o acompanhamento dos programas e políticas públicas.

Art. 2º O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo tem como principais finalidades:

- I – zelar pelos princípios constitucionais da Administração Pública;
- II – avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado;
- III – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial, nos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, bem como a aplicação de recursos públicos estaduais por entidades de direito privado;
- IV – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado; e
- V – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Parágrafo único. Os exames, auditorias, fiscalizações e avaliações, realizados por meio de acompanhamento das prestações de contas, observarão aos princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, moralidade, imparcialidade, razoabilidade, eficiência e eficácia na aplicação de subvenções e renúncia de receitas.

## 2. PRINCÍPIOS ÉTICOS

Os servidores que atuam nas atividades de auditoria devem cumprir os deveres e responsabilidades previstos na legislação vigente e no Estatuto do Servidor Público do Estado do Acre. A atuação deve ser pautada nos princípios éticos, sendo fundamental que se pratique com integridade, objetividade, confidencialidade e competência.

### 2.1 INTEGRIDADE

A equipe de auditoria deve ser correta, honesta e incorruptível, sendo a sua integridade o alicerce para a credibilidade do seu trabalho e julgamento profissional.

### 2.2 SIGILO PROFISSIONAL

É a utilização das informações e recursos públicos somente para fins oficiais, sendo vedado o uso de informações, potencialmente ou não, relevantes, obtidas em decorrência dos trabalhos, em benefício de interesses pessoais, familiares ou de organizações pelos quais os auditores tenham quaisquer interesses.

Destaca-se que os servidores públicos que tenham acesso as informações confidenciais devem manter sigilo e agir com cuidado em relação aos dados e informações obtidas em decorrência do exercício de suas funções.

Nesse sentido, é proibido divulgar as informações relativas aos trabalhos desenvolvidos, ou a serem realizados, ou repassá-las a terceiros, sem prévia anuência da autoridade competente.

### 2.3 PROFICIÊNCIA

A equipe de auditoria deve possuir conhecimento, técnicas, habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais.

### 2.4 ZELO PROFISSIONAL

A equipe de auditoria deve exercer o zelo profissional, observando:

- as habilidades necessárias e o cuidado esperado de um profissional prudente e competente;

- b) a postura de ceticismo profissional;
- c) a diligência e a responsabilidade no desempenho das tarefas, de modo a reduzir ao mínimo a possibilidade de erros;
- d) a atuação de maneira precipuamente preventiva;
- e) o planejamento dos trabalhos, a sua extensão, os objetivos, as expectativas do destinatário, a complexidade, a materialidade e a significância relativa dos assuntos sobre os quais os testes serão aplicados; e
- f) a adequação e a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada, a probabilidade de ocorrência de erros, fraudes ou não conformidades significativas, bem como o custo da avaliação em relação aos potenciais benefícios.

## 2.5 INDEPENDÊNCIA E OBJETIVIDADE

A atividade de auditoria interna deve ser independente e a equipe de auditoria da CGE deve ser objetiva ao executar seus trabalhos, devendo ser livres de influências por quaisquer membros do Poder Executivo Estadual, especialmente sobre questões de seleção de objeto para auditoria, escopo, procedimento, frequência, oportunidade ou conteúdo de reporte de auditoria (relatórios de auditorias), de forma a manter a atitude mental necessária de independência e objetividade.

Em razão dos princípios estabelecidos e com a finalidade de promover uma cultura ética e íntegra em relação à prática da atividade de auditoria, a conduta dos servidores que atuam na CGE deve possuir atributos obrigatórios que são: integridade, objetividade, confidencialidade, proficiência e zelo profissional.

## 3. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

A Auditoria Interna Governamental, de acordo com a Instrução Normativa SFC/CGU n.º 03, de 2017, é a 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.

A Auditoria Interna Governamental apresenta as seguintes especificidades:

- a) obtenção e análise de evidências relativas à utilização dos recursos públicos, a qual contribui diretamente para a garantia da *accountability* nas suas três dimensões, quais sejam: transparência, responsabilização e prestação de contas;
- b) a contribuição para a melhoria dos serviços públicos, por meio da avaliação da execução dos programas de governo e da aferição do desempenho dos órgãos e das entidades no seu papel precípua de atender à sociedade; e
- c) a atuação com vistas à proteção do patrimônio público.

### **Avaliação e Consultoria**

A Avaliação e a Consultoria são duas vertentes típicas da atividade de auditoria interna. Ambas são essenciais para o sucesso e o desenvolvimento contínuo dos órgãos, melhorando a eficiência operacional, garantindo conformidade com regulamentos e padrões e promovendo uma cultura de controle interno sólida e eficaz.

#### **3.1. AVALIAÇÃO**

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

A Constituição Federal de 1988 prevê que esse tipo de trabalho seja realizado sobre temas variados, tais como: cumprimento das metas previstas no plano plurianual; execução dos programas de governo e dos orçamentos do estado; legalidade, economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial

nos órgãos e nas entidades da Administração Pública; e regularidade da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

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

### 3.1.1 Tipos de serviço de avaliação

No âmbito da Controladoria-Geral do Estado, os serviços de avaliação estão classificados em:

- a) **Auditoria Operacional ou de Desempenho:** foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios da economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.
- b) **Auditoria de Conformidade:** realizada para avaliar se as atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.

A classificação de uma auditoria como conformidade ou operacional dependerá do objetivo nela prevalecente, já que as duas vertentes compõem o mesmo todo da auditoria governamental e, às vezes, o objetivo de uma auditoria pode levar o seu escopo a contemplar as duas abordagens no mesmo trabalho.

Além de avaliar os aspectos citados anteriormente, o trabalho de avaliação deve buscar fomentar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos relativos ao objeto e à Unidade Auditada, os quais mantêm forte relação entre si. Também constituem objetivos das equipes de auditoria, portanto,

avaliar a eficácia desses três processos e contribuir para o seu aprimoramento no âmbito do Poder Executivo do Estado do Acre.

### 3.1.2 Etapas da Avaliação

Para a execução de uma auditoria, a equipe deve respeitar fases específicas, assim detalhadas: planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento.

Figura 1 – Fluxo dos elementos do Relatório de Auditoria



Fonte: adaptado de THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. IPPF – Supplemental Guidance, Practice Guide. Audit Reports: Communicating Assurance Engagement Results. IIA Global, oct. 2016.p.13, (apud CGU, Manual de Orientações Técnicas).

- a) **Planejamento:** destinado à definição do objetivo e escopo do trabalho, da metodologia a ser utilizada, bem como dos recursos, custos e prazos necessários à realização da auditoria;
- b) **Execução:** destinada à obtenção de evidências apropriadas e suficientes para suporte das constatações e conclusão dos trabalhos, colocando-se em prática o planejamento;
- c) **Comunicação dos Resultados:** destinado à comunicação do resultado final dos trabalhos por meio do Relatório de Auditoria; e

- d) **Monitoramento:** destinado ao acompanhamento e verificação quanto à implementação das recomendações emitidas.

### 3.2 CONSULTORIA

O serviço de consultoria é uma atividade de auditoria interna governamental que consiste em assessoramento, aconselhamento, treinamento, dentre outras, com a finalidade de respaldar as operações. Em regra, é prestado em decorrência de solicitação específica dos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual.

Os trabalhos de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão, sua natureza e seu alcance, acordados previamente. As finalidades desse tipo de serviço são agregar valor e melhorar os processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos, de forma condizente com os valores, as estratégias e os objetivos, sem que a equipe de auditoria assuma qualquer responsabilidade da administração.

Os serviços de consultoria compreenderão atividades de assessoramento, aconselhamento, treinamento e facilitação objetivando auxiliar a administração em como dirimir dúvidas, sem que o auditor assuma responsabilidade que não lhe seja própria, devendo o órgão ou entidade observá-las, sem caráter vinculativo, dentro da discricionariedade que lhe é conferida pela lei.

#### 3.2.1 Tipos de Serviços de Consultoria

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

##### 3.2.1.1 Assessoramento/Aconselhamento

Os serviços de assessoramento e de aconselhamento geralmente caracterizam-se pela proposição de orientações em resposta a questões formuladas pela gestão. Tais serviços não se destinam a responder questionamentos que ensejam pedidos de autorização ou de aprovação, como “posso fazer?” e “sim ou não?”, pois a

tomada de decisão é competência exclusiva do gestor, devendo essa atividade ser mais uma fonte de informações a subsidiar sua decisão.

Os serviços dessa natureza são os que geralmente mais se aproximam dos trabalhos de avaliação quando comparados com seu processo de operacionalização.

Os resultados dos trabalhos de Assessoramento serão apresentados por meio de Nota Técnica que deve conter motivação, justificativa e esclarecimento devidamente fundamentado.

A consultoria do tipo assessoramento não se confunde com o assessoramento técnico e jurídico, que competem respectivamente aos órgãos técnicos e jurídicos das unidades gestoras.

### **3.2.1.2 Treinamento**

Os serviços de treinamento decorrem da identificação, pela Controladoria-Geral do Estado ou pelos gestores, de oportunidades ou de necessidades de melhoria em processos de trabalho que podem ser proporcionados por meio de atividades de capacitação conduzidas pela equipe da CGE.

Caracteriza-se como um serviço de consultoria, os treinamentos que tenham como objetivo o aperfeiçoamento dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e a implementação de controles internos nos órgãos ou entidades do Poder Executivo Estadual.

### **3.2.1.3 Facilitação**

Os serviços de facilitação têm como base os conhecimentos dos auditores internos relativos à governança, ao gerenciamento de riscos e aos controles internos. Nessa atividade, os auditores utilizam seus conhecimentos para facilitar discussões sobre esses temas. Ao realizar serviços dessa natureza, o auditor não assume qualquer responsabilidade decisória da gestão da Unidade Auditada, que possui discricionariedade que lhe é conferida pela lei.

Os serviços de consultoria dessa natureza consistem em:

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

Os tipos de consultoria descritos acima podem coexistir em um mesmo trabalho auditado.

### **3.3 ETAPAS DA CONSULTORIA**

#### **3.3.1 Planejamento**

Antes de iniciar o trabalho de consultoria, a equipe de auditoria e a Unidade Auditada devem formalizar entendimento que definam as principais características dos serviços a serem prestados.

Nesse documento, as partes devem definir os seguintes aspectos em comum acordo:

- a) objetivos (governança, gestão/gerenciamento de riscos e/ou controles internos);
- b) natureza dos serviços (assessoria/aconselhamento, facilitação e/ou treinamento);
- c) escopo (definição da extensão e dos limites da auditoria estabelecidos para satisfazer os objetivos acordados previamente);
- d) prazo;

- e) expectativas das partes;
- f) responsabilidades das partes;
- g) como e quando dar-se-á a comunicação de progresso e de resultados ao solicitante;
- h) forma de monitoramento das recomendações emitidas no final do trabalho, se houver; e
- i) outros aspectos que sejam fundamentais para a caracterização do trabalho.

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

- a) os objetivos dos trabalhos de consultoria devem estar relacionados aos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles na extensão previamente acordada com a Unidade Auditada e devem ser consistentes com os seus valores, estratégias e objetivos;
- b) os auditores internos devem assegurar que o escopo do trabalho seja suficiente para alcançar os objetivos previamente acordados, zelando para que eventuais alterações ou restrições quanto ao escopo sejam apropriadamente discutidas e acordadas com a Unidade Auditada; e
- d) o programa de trabalho é um documento que contém os procedimentos que um auditor seguirá para validar se uma organização cumpre os regulamentos de conformidade, podendo variar na forma e no conteúdo de acordo com a natureza do trabalho.

### 3.3.2 Execução

Durante a realização dos trabalhos, os auditores devem analisar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos de forma consistente com os objetivos da consultoria, a fim de identificar pontos significativos

que devam ser considerados e comunicados à Alta Administração e ao conselho, se houver.

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

### **3.3.3 Comunicação dos Resultados**

As comunicações sobre o andamento e os resultados dos trabalhos podem variar na forma e no conteúdo, de acordo com os objetivos, o escopo e o propósito de cada trabalho. Tendem a não seguir padrões pré-determinados, especialmente em trabalhos de facilitação e de treinamento. A definição da forma de comunicação deve constar do entendimento formal firmado entre a equipe de auditoria e a Unidade Auditada antes de iniciar o trabalho.

Todas as comunicações, especialmente a final, devem ser apresentadas à Alta Administração da Unidade Auditada, a quem cabe a decisão de transmiti-las a outros interessados.

### **3.3.4 Monitoramento**

A forma de monitoramento de recomendações, nos casos em que essas forem emitidas, deve ser pactuada entre a equipe de auditoria e a Unidade Auditada antes do início dos trabalhos e dependerá de diferentes fatores, como o interesse do gestor público no monitoramento a ser realizado pela equipe, os riscos de não implementação ou o valor da recomendação para a organização. Se for o caso, a comunicação final deve conter registro indicando que haverá o monitoramento das recomendações e como ele será feito.

### 3.3.5 Consultoria e Avaliação: aspectos distintos

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

**QUADRO 1 – Aspectos distintos entre Avaliação e Consultoria**

<b>Avaliação</b>		<b>Consultoria</b>
Origem da demanda	Em geral, a demanda dos trabalhos é decorrente do planejamento realizado pela CGE com base em riscos.	Em geral, a demanda dos serviços de consultoria decorre de solicitação específica dos Órgãos.
Propósito do trabalho	Conduzido com o objetivo de fornecer avaliação independente.	Conduzido com o objetivo de fornecer assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados.
Planejamento dos trabalhos de auditoria	Estabelecimento do objetivo e do escopo pela CGE.	Estabelecimento do objetivo e do escopo pela CGE em conjunto com o solicitante do serviço.
Comunicação de resultados	O formato da comunicação é relativamente padronizável.	O formato da comunicação pode variar na forma e no conteúdo, de acordo com a natureza do trabalho e as necessidades do Órgão.
Monitoramento	O monitoramento é realizado a partir das recomendações expedidas pela CGE.	Deve ser considerada a forma de monitoramento definida com os Órgãos no planejamento dos trabalhos.

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

## 4. GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA

Compete à Diretoria de Auditoria e Controle – DIRACON, subordinada diretamente à Controladora-Geral do Estado, os assuntos inerentes à atividade de auditoria interna, consultorias, monitoramento e acompanhamento, nos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, com a finalidade de assegurar a qualidade do trabalho, o alcance dos objetivos, contribuindo para a melhoria dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da unidade objeto do trabalho.

Os servidores que atuam na Diretoria de Auditoria devem agir em consonância com os princípios e requisitos éticos, proporcionando credibilidade e autoridade à atividade de auditoria interna governamental, devendo ser assegurada a sua prática em conformidade com os princípios fundamentais da integridade, objetividade, confidencialidade e competência buscando-se, permanentemente, a aderência das

atividades de auditoria às orientações obrigatórias do *The Institute of Internal Auditors* (IIA), incluindo a definição de Auditoria Interna, o Código de Ética e as Normas Internacionais para Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas).

#### **4.1 ATRIBUIÇÕES DA CONTROLADORA-GERAL DO ESTADO**

A Controladora-Geral do Estado deve atuar de acordo com os princípios éticos e normas legais, garantindo o cumprimento da missão institucional, atendendo as seguintes atribuições:

- I – prestar assessoramento direto e imediato ao Governador do Estado, nos assuntos relativos ao Controle Interno, Ouvidoria-Geral do Estado, Transparência Pública e Desenvolvimento da Política de Integridade e *Compliance*, encaminhando-lhe relatórios circunstanciados sobre a atuação dos entes públicos do Poder Executivo Estadual;
- II – dirigir as atividades técnicas e administrativas da Controladoria, praticando todos os atos inerentes à sua gestão;
- III – expedir Instruções Normativas, Portarias e outros atos administrativos pertinentes as competências institucionais da Controladoria-Geral do Estado, incluindo controle interno, a gestão, a transparência pública, o *compliance* a integridade, a gestão de riscos, a ouvidoria e a correição administrativa no âmbito do Poder Executivo do Estado do Acre;
- IV – autorizar despesas no limite de sua competência;
- V – dar ciência às autoridades competentes de eventuais inconsistências detectadas ou de que tenha conhecimento, conforme a legislação vigente;
- VI – propor ampliações e/ou alterações na legislação em vigor, visando aprimorar os procedimentos administrativos tornando-os mais eficazes a sua modernização e a melhoria nos processos e procedimentos das áreas de competência;

VII – firmar parcerias, colaborações técnicas e profissionais com outros órgãos públicos e instituições, dentro ou fora do Estado, relativamente à permuta de informações e de dados, objetivando maior integração e aperfeiçoamento das ações pertinentes;

VIII – representar a Controladoria-Geral do Estado em eventos nacionais e internacionais;

IX – responder aos pedidos de informação e deliberar sobre os recursos interpostos junto a Controladoria-Geral do Estado, nos termos da legislação vigente;

X – participar e opinar nos processos de reforma e reorganização administrativa, propostos pelo Poder Executivo Estadual, que afetam as funções de sua competência;

XI – fiscalizar e apoiar a gestão orçamentária, financeira, contábil e patrimonial da receita e da despesa pública;

XII – coordenar a prestação de contas anual do Governador, inclusive para fins de sua representação nos procedimentos correlatos junto ao Tribunal de Contas do Estado do Acre – TCE/AC e Assembleia Legislativa do Estado do Acre – ALEAC;

XIII – desenvolver outras atividades pertinentes aos objetivos e atribuições da Controladoria-Geral do Estado; e

XIV – executar outras atividades que lhe forem correlatas.

#### **4.2 INDICAÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA**

A indicação do coordenador, supervisor e dos membros da equipe de auditoria deve ser feita pelo Diretor de Auditoria e Controle, podendo tal atribuição ser delegada ao Chefe do Departamento.

## 4.3 ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES DA AUDITORIA

### 4.3.1 Supervisor do Trabalho

A supervisão visa garantir o alcance dos objetivos e a qualidade dos trabalhos. Essa responsabilidade cabe ao Diretor de Auditoria e Controle, que deve acompanhar continuamente todas as fases da auditoria. A intensidade da supervisão varia conforme o conhecimento da equipe e a complexidade do trabalho.

Atribuições relativas à supervisão:

- a) definir a equipe de auditoria, de forma a garantir a proficiência coletiva;
- b) indicar o coordenador de equipe;
- c) garantir que a auditoria seja realizada de acordo com as normas e práticas de auditoria aplicáveis;
- d) estabelecer políticas e procedimentos destinados a assegurar que a supervisão seja realizada e documentada em todas as etapas dos trabalhos, com a finalidade de garantir o alcance dos objetivos, a qualidade dos produtos e a consistência das opiniões emitidas;
- e) elaborar o cronograma para o trabalho de auditoria e zelar pelo seu cumprimento, em conjunto com a equipe e o coordenador;
- f) conduzir a elaboração do programa de trabalho, promovendo a participação e a interação da equipe de auditoria;
- g) assegurar a qualidade dos produtos e das comunicações e, se necessário, solicitar aos membros de auditoria evidências adicionais ou esclarecimentos;
- h) conduzir as reuniões de abertura e as que tenham como finalidade discutir os achados e as possíveis soluções com os representantes da Unidade Auditada, sempre que necessário; e

j) manter a confidencialidade e a segurança de informações, dados, documentos e registros.

#### **4.3.2 Coordenador de equipe**

O coordenador de equipe é um membro de auditoria, em geral, mais experiente, e que possui perfil e competência profissional adequados para auxiliar na realização dos trabalhos em conformidade com os padrões e os requisitos de qualidade estabelecidos. Adicionalmente, atua como facilitador da interação da Controladoria-Geral do Estado com a Unidade Auditada durante o trabalho de auditoria.

As atribuições relativas à função de coordenação dos trabalhos geralmente compreendem, além daquelas relativas aos membros de auditoria:

- a) auxiliar na elaboração do cronograma de atividades e zelar pelo seu cumprimento;
- b) liderar a execução do trabalho, de forma a garantir o cumprimento do planejamento;
- c) participar da elaboração do programa de trabalho e, quando necessário, apresentar sugestões de alterações do planejamento ao supervisor;
- d) manter interlocução com a Unidade Auditada e atender aos seus servidores/funcionários e dirigentes, sobretudo para esclarecer o conteúdo de documentos emitidos durante o trabalho de auditoria;
- e) acompanhar os integrantes da equipe de auditoria na aplicação de testes que demandem interação com os gestores ou servidores/funcionários da Unidade Auditada, tais como entrevistas ou aplicações de questionários; e

f) solicitar a intervenção do supervisor sempre que esta seja necessária para assegurar o cumprimento das normas e das orientações, e a segurança da equipe e solução de eventuais conflitos.

#### **4.3.3 Membros de Auditoria**

Os membros da auditoria da Controladoria-Geral do Estado do Acre são servidores da Administração Pública que desempenham atividades típicas de auditoria interna atendendo as seguintes atribuições:

- a) executar o trabalho de acordo com as normas e práticas de auditoria aplicáveis;
- b) ter uma atitude imparcial e isenta, bem como evitar qualquer conflito de interesses;
- c) observar as orientações do supervisor e do coordenador de equipe;
- d) elaborar cronograma para o trabalho de auditoria em conjunto com o coordenador e o supervisor;
- e) participar da elaboração do programa de trabalho;
- f) executar as atividades com proficiência e zelo profissional devido, observando o planejamento realizado;
- g) coletar e analisar informações relevantes e precisas por meio de procedimentos e técnicas de auditoria apropriados;
- h) elaborar os documentos de comunicação com a Unidade Auditada e submetê-los à avaliação do coordenador de equipe;
- i) assegurar a suficiência e a adequação das evidências de auditoria para apoiar achados, recomendações e conclusões da auditoria;

- j) registrar as atividades realizadas em papéis de trabalho, conforme políticas e orientações estabelecidas pela CGE;
- k) manter a confidencialidade e a segurança de informações, dados, documentos e registros;
- l) comunicar quaisquer achados críticos ou potencialmente significativos ao coordenador ou ao supervisor do trabalho em tempo hábil; e
- m) comunicar, de imediato, limitações de trabalho, ao coordenador ou ao supervisor do trabalho, quando houver.

#### **4.4 GERENCIAMENTO DE SITUAÇÕES QUE PODEM AFETAR A OBJETIVIDADE**

As situações que podem comprometer a objetividade devem ser gerenciadas tanto no nível organizacional quanto no individual, sendo avaliadas pelo responsável da CGE e pelos membros de auditoria. Se o responsável identificar ameaças à objetividade em relação a um membro da equipe designado para a auditoria ou supervisão, ele deve substituí-lo por outro sem restrições. Caso essas ameaças não sejam identificadas, o membro de auditoria deve, ao tomar conhecimento preliminar do trabalho, declarar-se formalmente impedido de realizá-lo. Os procedimentos de substituição ou declaração de impedimento devem ser seguidos também se a ameaça à objetividade surgir durante a execução da auditoria.

##### **4.4.1 Situações Comuns de Ameaça à Objetividade**

As situações mais frequentes que podem ameaçar a objetividade do trabalho dos auditores incluem:

**Pressão externa:** muitas vezes, o auditor enfrenta expectativas elevadas em relação aos seus resultados. Isso pode ocorrer tanto na demanda por grandes descobertas quanto na tentativa de evitar a investigação de itens suspeitos. Em outras ocasiões, espera-se que o auditor realize suas atividades exatamente como

foram feitas anteriormente, sem inovações. Essas expectativas podem vir de auditores externos, reguladores, da própria Unidade Auditada ou, em algumas situações, dos membros da equipe de auditoria.

**Envolvimento anterior com o objeto de auditoria:** os membros da auditoria podem ter atuado, antes de ingressar na CGE, nas áreas de gestão da Unidade Auditada e podem ter sido responsáveis ou participado das atividades que serão avaliadas. Além disso, podem ter tido outros vínculos profissionais relacionados, seja por meio de comércio ou prestação de serviços.

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

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

**Revisão dos próprios trabalhos:** essa ameaça pode surgir quando um membro de auditoria atua sobre um objeto já auditado por ele anteriormente. Nessas situações, ao realizar trabalhos de auditoria posteriores, o auditor pode se tornar menos crítico ou menos atento a erros ou deficiências. Ocorre, por exemplo, quando audita uma política, uma área ou um setor repetidas vezes ou por anos consecutivos.

**Ameaça de intimidação:** ocorre quando um auditor interno é impedido de agir objetivamente devido ameaças, pressão psicológica ou constrangimento, de forma

aberta ou velada, por responsáveis pelo objeto de auditoria ou por outras partes interessadas.

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

#### **4.4.2 Medidas que Podem Reduzir as Ameaças à Objetividade**

Para evitar a ameaça decorrente de envolvimento anterior com o objeto de auditoria, de relacionamento pessoal e de familiaridade, é necessário que os membros de auditoria não participem de trabalhos nessas atividades por um período mínimo de 48 meses após o término do vínculo.

Além dessa medida, existem outras que podem ser adotadas para impedir ou evitar que a objetividade dos membros da auditoria seja comprometida, destacando-se:

- a) a promoção de ambiente em que as ações e atitudes objetivas sejam valorizadas, e as inclinações e preconceitos sejam desaprovados, com possível impacto em avaliações e promoções;
- b) a inclusão de membro na equipe com ponto de vista diferente dos demais;
- c) o estabelecimento de rodízio dos membros de auditoria em relação aos objetos a serem auditados;
- d) o treinamento sobre métodos, abordagens e ameaças à objetividade;
- e) a supervisão próxima e atuante;
- f) a revisão cuidadosa dos trabalhos; e
- g) a avaliação de qualidade.

## 5. PLANEJAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA

O Planejamento consiste na etapa em que se dimensiona a amplitude dos procedimentos a serem executados, permitindo o direcionamento dos trabalhos, com o propósito de se alcançar os objetivos pretendidos. Trata-se de processo dinâmico e contínuo, o qual, para ser realizado adequadamente, requer conhecimento sobre a unidade e o objeto auditados.

A etapa inicial do planejamento é uma das fases mais relevantes da atividade de auditoria, visto que facilita o controle sobre o desenvolvimento do trabalho e seu êxito afeta diretamente no resultado final.

No planejamento, há uma metodologia de preparação dos trabalhos que se baseia no detalhamento da antecipação de quais procedimentos serão aplicados, bem como na extensão e distribuição desses processos em tempo razoável e das pessoas que realizarão essas tarefas.

A verificação preliminar da atividade a ser auditada permite a realização de exame adequado e eficiente, compreendendo o mapeamento do processo, os objetivos definidos, a identificação de possíveis riscos, os testes de controle a serem aplicados e as demais etapas que compõem todo o procedimento.

Por tudo isso, o planejamento deve também ser flexível. Isso significa que, mediante novas informações ou conclusões poderá ser ajustado, oportunamente, para sua melhor execução, desde que haja anuênciça do responsável pela sua aprovação.

O planejamento da auditoria interna se divide em duas etapas:

- a) Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT; e
- b) planejamento dos trabalhos individuais de auditoria.

## 5.1 PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA (PAINT)

O Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) é o instrumento norteador de planejamento da atividade de auditoria interna para o período de um ano e tem como finalidade: definir os trabalhos a serem realizados prioritariamente, os objetivos, as ações de desenvolvimento institucional, as capacitações previstas para o fortalecimento das atividades da auditoria interna e o cronograma das ações correspondentes.

A elaboração do PAINT será baseada na análise de riscos, considerando os aspectos de relevância, criticidade e materialidade. Serão priorizados os objetos auditáveis dos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual mais suscetíveis a ameaças que possam comprometer o alcance dos objetivos organizacionais, ou seja, aqueles que apresentam maior risco.

Assim sendo, com a respectiva previsão dos recursos necessários à sua implementação, anualmente, o Diretor de Auditoria e Controle submeterá à Controladora-Geral do Estado o Plano Anual de Auditoria Interna para revisão e aprovação.

É importante destacar que, embora o plano seja elaborado principalmente com base em riscos, podem eventualmente surgir auditorias resultantes de determinações legais ou de exigência de órgãos de controle externo.

Para elaborar o Plano de Auditoria Interna, é aconselhável adotar as etapas descritas a seguir, registrando cada uma delas conforme forem executadas:

- a) definição do universo de auditoria;
- b) seleção dos trabalhos de auditoria; e
- c) conteúdo do Plano Anual de Auditoria.

### 5.1.1 Definição do Universo de Auditoria

A Controladoria-Geral do Estado deve possuir amplo conhecimento sobre as unidades, que fazem parte da estrutura do Poder Executivo Estadual, para que possa definir o universo de auditoria. Após obter a compreensão dos objetivos das organizações e dos seus principais processos, é possível definir os objetos que irão compor o universo de auditoria.

Para a obtenção dessas informações, as fontes de informações mais comuns são:

- a) o conselho, quando houver, a Alta Administração, os gestores dos processos e as demais partes interessadas, com quem é possível coletar diversas informações;
- b) as áreas responsáveis pelo recebimento de denúncias da Unidade Auditada ou outras instâncias públicas que detenham essa competência;
- c) a estrutura organizacional e de governança;
- d) os sistemas de gestão adotados;
- e) o marco legal e regulatório (leis, decretos, regimento interno, regulamentações externas incidentes sobre a Unidade Auditada e suas atividades, bem como políticas, procedimentos e manuais internos relevantes etc.); e
- f) resultados de trabalhos de auditoria anteriores.

Definidos os objetos de auditoria, deve-se selecionar aqueles que comporão o universo de auditoria a ser inserido no PAINT e documentá-los, para subsidiar as equipes na fase de planejamento de cada auditoria.

Após a análise dos objetos a serem auditados, é importante que se avalie a necessidade de se realizar rotação entre os objetos (rodízio de ênfase) que compõem o universo de auditoria em determinado período.

### 5.1.2 Seleção dos Trabalhos de Auditoria

Na seleção dos trabalhos de auditoria, a Controladoria-Geral do Estado deve considerar variáveis básicas, que possam classificar as unidades, projetos e programas da Administração Pública Estadual.

A escolha dos pontos de controle deve levar em consideração os critérios de materialidade, relevância e criticidade. A seguir, são apresentados os conceitos destes elementos:

**Materialidade:** refere-se ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados por uma gestão, em um específico ponto de controle (unidade organizacional, sistema, área, processo de trabalho, programa de governo ou ação). No entanto, em ambientes orçamentários nos quais existe grande diferença entre o orçado, o contratado e o pago, o exame dos valores envolvidos em cada uma dessas fases da despesa pode ser necessário.

**Relevância:** o critério de relevância indica que as auditorias selecionadas devem procurar responder questões de interesse da sociedade que comprometam os serviços prestados ao cidadão, aspectos diretamente ligados a missão institucional, ao planejamento estratégico da unidade, atividades que possam comprometer a imagem institucional e programas prioritários.

**Criticidade:** representa situações críticas efetivas ou potenciais a serem controladas, identificadas em uma determinada unidade organizacional ou programa de governo. Trata-se da composição dos elementos referentes à vulnerabilidade (Propensão a erros e fraudes), das fraquezas, dos pontos de controle com riscos operacionais latentes, etc.

### 5.1.3 Conteúdo do Plano Anual de Auditoria Interna

A Controladoria-Geral do Estado deve avaliar a necessidade de incluir, no referido plano, trabalhos de auditoria solicitados pela Alta Administração e pelas demais partes interessadas, além da necessidade de inclusão ou exclusão de itens em função do rodízio de ênfase.

Tendo em vista as atribuições da Diretoria de Auditoria e Controle, é necessário que o Plano Anual de Auditoria Interna apresente:

- a) relação dos trabalhos a serem realizados em função de obrigação normativa, por solicitação da Alta Administração;
- b) previsão de, no mínimo, 40 horas de capacitação para cada auditor, incluindo o Diretor de Auditoria e Controle;
- c) previsão da atividade de monitoramento das recomendações emitidas em trabalhos anteriores e ainda não implementadas pela Unidade Auditada;
- d) relação das atividades a serem realizadas para fins de gestão e melhoria da qualidade da atividade de auditoria;
- e) indicação de como serão tratadas demandas extraordinárias recebidas durante o período de realização do Plano Anual de Auditoria Interna;
- f) relação das atividades necessárias à elaboração do Plano de Auditoria do exercício subsequente;
- g) esforço e o cronograma para cada trabalho, com as datas de início e fim, e, sempre que possível, o custo estimado; e
- h) descrição da metodologia utilizada para seleção dos trabalhos de auditoria.

Para cada trabalho incluído no Plano, deve haver indicação quanto ao tipo de trabalho (avaliação ou consultoria). Devem também ser apresentados o seu objetivo geral e as informações necessárias para dimensionamento dos recursos a serem alocados.

#### 5.1.4 Recursos

O PAINT, com a respectiva previsão dos recursos necessários à sua implementação, será aprovado pela Controladora-Geral do Estado.

A Controladora-Geral deve zelar pela adequação e disponibilidade de recursos (humanos, financeiros e tecnológicos) para o cumprimento do PAINT, devendo, se necessário, submeter eventuais dificuldades ao Governador. Os recursos devem ser:

- a) **suficientes**: em quantidade necessária para a execução dos trabalhos;
- b) **apropriados**: que reúnam as competências, habilidades e conhecimentos técnicos requeridos pela auditoria; e
- c) **eficazmente aplicados**: utilizados de forma a atingir os objetivos do trabalho.

#### 5.1.5 Comunicação e aprovação do PAINT

O PAINT deverá ser submetido à aprovação da Controladora-Geral do Estado, que deverá se manifestar antes do término do exercício em curso.

#### 5.1.6 Alteração do PAINT

A Controladora-Geral pode identificar a necessidade de que trabalhos previstos inicialmente sejam alterados e demandas extraordinárias que surjam ao longo do exercício sejam inseridas.

Caso não tenha sido definida reserva técnica para essas situações, ou tal reserva já tenha sido esgotada, deve-se fazer a avaliação da oportunidade e da conveniência de se acrescentarem tais trabalhos ao PAINT, o que poderá ter como consequência:

- a) o acréscimo desses trabalhos sem alteração daquilo que já estava previsto, caso haja capacidade operacional disponível;
- b) a redução de escopo de trabalhos que já estavam planejados; e

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

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

## 5.2 FORMALIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA

Antes de ser iniciado, o trabalho de auditoria deve ser formalizado internamente por meio de documento expedido pela Controladora-Geral ou por outro agente a quem essa competência for delegada, o qual deve trazer a síntese das principais diretrizes e informações acerca do trabalho a ser realizado.

Para essa finalidade, será utilizada a Ordem de Serviço de Auditoria – OSA (modelo – Anexo I), contendo as seguintes informações:

a) número da OSA e data de emissão;

b) unidade de auditoria;

c) órgão/entidade auditada;

d) tipo de auditoria;

e) objeto da auditoria; e

f) objetivos do trabalho a ser realizado.

### 5.3 PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS INDIVIDUAIS DE AUDITORIA

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

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

Para que se realize adequadamente essa etapa, há necessidade de se considerarem, entre outras, as atividades descritas a seguir:

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

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

### 5.3.1 Análise Preliminar do Objeto de Auditoria

A análise preliminar do objeto constitui uma etapa fundamental dos trabalhos de auditoria. É necessária para auxiliar os auditores a obter uma compreensão suficiente do objeto de auditoria e para que se estabeleçam de forma mais clara os objetivos, o escopo do trabalho, os exames a serem realizados e os recursos necessários para a realização da auditoria. Essa etapa normalmente começa com uma análise do PAINT, para que a equipe obtenha o entendimento do contexto do trabalho selecionado e do motivo pelo qual ele foi incluído no Plano. Devem ser considerados também os aspectos relevantes coletados durante o entendimento da Unidade Auditada que impactam no objeto de auditoria.

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

- a) objetivos e estrutura de governança, de gerenciamento de riscos e controles do objeto de auditoria;
- b) indicadores de desempenho do objeto de auditoria;
- c) fluxogramas (mapas de processos) relacionados ao objeto da auditoria;
- d) responsáveis pelo objeto da auditoria;
- e) estrutura organizacional das áreas envolvidas;
- f) leis, regulamentos, normas, orientações, manuais, procedimentos internos, decisões de órgãos reguladores relacionados ao objeto de auditoria;
- g) estudos sobre o objeto da auditoria;
- h) quantidade/lotação/perfil da força de trabalho envolvida (inclusive terceirizados);
- i) principais insumos utilizados (energia, equipamentos, matéria-prima etc.);

- j) sistemas informatizados utilizados;
- k) partes interessadas;
- l) programas/ações orçamentários envolvidas;
- m) materialidade dos recursos (em R\$);
- n) recomendações dos órgãos de controle pendentes de atendimento;
- o) informações extraídas de sistemas corporativos, da imprensa, da *internet*; e
- p) resultados de auditorias anteriores.

As informações elencadas podem ser obtidas a partir dos papéis de trabalho do tipo permanente mantidos pela Controladoria-Geral do Estado ou, ainda, por meio de entrevistas e reuniões com os gestores e servidores/empregados da Unidade Auditada e visitas *in loco*, para se observar o funcionamento do objeto a ser auditado.

#### **5.3.1.1 Mapeamento/Validação do Objeto Auditado**

O objeto selecionado em uma auditoria normalmente é um processo, ou seja, um conjunto de atividades sequenciadas e relacionadas entre si que têm como finalidade transformar insumos em produtos e serviços.

Embora não seja obrigatório, recomenda-se o desenho do processo a ser auditado, ou seja, o fluxo do processo, o qual permite que se enxerguem com maior facilidade seus participantes e suas atribuições, os controles existentes, as oportunidades de melhoria, e também, a ausência de controles em etapas-chave, lacunas, problemas e, principalmente, os riscos que ameaçam os objetivos do objeto da auditoria.

Mapear um processo significa desenhar a sequência de atividades, de decisões e de documentos indicando o sentido de seu fluxo, de forma a deixar clara a relação entre todos esses elementos, de acordo com uma visão que parte do nível maior de detalhe para o de menor. Trata-se, pois, da análise estruturada do objeto da

auditoria, de seus componentes (agentes, responsáveis, atividades, processos, subprocessos, produtos, entre outros) e do relacionamento entre eles, de forma a torná-lo mais facilmente compreensível.

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

Se o processo não tiver sido mapeado pelo Gestor ou se o mapa não for considerado adequado para o trabalho de auditoria, os auditores poderão realizar o mapeamento ou, ao menos, elaborar um memorando descritivo que identifique as atividades desenvolvidas, sua sequência e os responsáveis pelas etapas do processo. Para tanto, será necessária uma forte interação com os gestores e com os demais profissionais que se relacionam com o objeto da auditoria na Unidade Auditada. Para que essa etapa seja concluída adequadamente, pode ser também necessária a realização de alguns testes, como análise documental, observação, entre outros.

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

Assim sendo, as eventuais diferenças identificadas e a sua origem devem ser registradas.

### 5.3.1.2 Validação com o Gestor

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

### 5.3.1.3 Documentação do Entendimento

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

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

## 5.4 OBJETIVOS E ESCOPO DO TRABALHO DE AUDITORIAS

Finalizada a análise preliminar do objeto de auditoria, a equipe deverá ter condição de definir, ainda que preliminarmente, os objetivos do trabalho de auditoria.

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

- a) definem especificamente os resultados pretendidos na auditoria;

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

Ao desenvolver os objetivos do trabalho, os auditores devem:

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

Como um trabalho de auditoria, geralmente, não pode abranger tudo, os auditores devem determinar os limites da auditoria, o que será e o que não será incluído, ou seja, o escopo.

Quando os auditores estabelecem o escopo do trabalho, eles consideram componentes como os limites da área ou do processo, subprocessos, período de tempo e localizações geográficas a serem avaliadas.

Assim, o escopo deve apresentar com clareza o foco, a extensão e os limites da auditoria, e sua amplitude deve ser suficiente para que os objetivos da auditoria sejam atingidos. Escopo e objetivos, portanto, devem ser compatibilizados entre si.

Além dos objetivos do trabalho, outros elementos contribuem para se definir o escopo, são eles: o tipo do trabalho que se pretende realizar; as necessidades dos usuários alcançados pelos resultados do trabalho; o tipo e a extensão dos

problemas encontrados nos relatórios de auditoria dos anos anteriores; trabalhos de auditoria elaborados por órgão de controle externo ou entidade de auditoria privada e a adequação dos mecanismos de controle, entre outros.

#### **5.4.1 Avaliação Preliminar de Riscos e de Controles**

A Controladoria-Geral do Estado deverá aprimorar constantemente o processo de planejamento, agregando gradativamente, na priorização do Universo de Auditoria, a metodologia baseada em riscos. Contudo, enquanto não consolidada essa metodologia, a equipe de auditoria realizará uma análise preliminar visando identificar a presença de riscos, conforme exemplificado no quadro 2.

Os riscos constantes no referido quadro devem ser os inerentes ao objeto. Uma vez identificados os riscos, é preciso compreendê-los, verificando suas causas, isto é, os resultados do evento que podem afetar os objetivos.

Para a identificação das causas, devem ser verificadas as fontes de riscos e suas vulnerabilidades, tendo em vista que as fontes de riscos associadas às respectivas vulnerabilidades possibilitam que um evento ocorra, ou seja, que um risco se materialize.

QUADRO 2 – Causas Fontes de Riscos – Vulnerabilidades

<b>CAUSA = FONTES + VULNERABILIDADES</b>	
<b>FONTES DE RISCOS</b>	<b>VULNERABILIDADES</b>
Pessoas	Em número insuficiente; sem capacitação; perfil inadequado; desmotivadas, alta rotatividade, propensas a desvios éticos e/ou fraudes.
Processos	Mal concebidos (exemplo: fluxo, desenho e desorganizado); sem manuais ou instruções formalizadas (procedimentos, documentos padronizados); sem segregação de funções, sem transparência.
Sistemas	Obsoletos; sem manuais de operação; sem integração com outros sistemas; inexistência de controles de acesso lógico/ <i>backups</i> , baixo grau de automação. Ausência de sistemas.
Infraestrutura Física	Localização inadequada; instalações ou <i>layout</i> inadequados; inexistência de controles de acesso físico.
Tecnologia	Técnica ultrapassada/produto obsoleto; falta de investimento em TI; Tecnologia sem proteção de patentes; processo produtivo sem proteção

	contra espionagem, controles insuficientes sobre a transferência de dados.
Eventos externos	<p>Ambientais: Mudança climática brusca; incêndio, inundação, epidemia, entre outros.</p> <p>Econômicos: oscilações de juros, de câmbio e de preços, contingenciamentos, queda de arrecadação, crise de credibilidade, elevação ou redução da carga tributária.</p> <p>Políticos: novas leis e regulamentos, restrição de acesso a mercados estrangeiros, ações de responsabilidade de outros gestores; "guerra fiscal" entre estados, conflitos militares, divergências diplomáticas, alternância de gestores.</p> <p>Sociais: alterações nas condições sociais e demográficas ou nos costumes sociais, alterações nas demandas sociais, paralisações das atividades, aumento do desemprego.</p> <p>Tecnológicos: novas formas de comércio eletrônico, alterações na disponibilização de dados, reduções ou aumento de custo de infraestrutura, aumento da demanda de serviços com base em tecnologia, ataques cibernéticos.</p> <p>Infraestrutura: estado de conservação das vias de acesso; distância de portos e aeroportos; interrupções no abastecimento de água, energia elétrica, aumento nas tarifas de água, serviços de telefonia.</p> <p>Legais/jurídicos: novas leis e normas reguladoras; alterações na jurisprudência de tribunais; ações judiciais.</p>
Governança	Competências e responsabilidades não identificadas ou desrespeitadas; centralização ou descentralização excessiva de responsabilidades; delegações exorbitantes; falta de definição de estratégia de controle para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão; deficiência nos fluxos de informação e comunicação; produção e/ou disponibilização de informações, que tenham como finalidade apoiar a tomada de decisão, incompletas, imprecisas ou obscuras; pressão competitiva; falta de pessoal; falta de formalização de instruções.
Planejamento	Ausência de planejamento; planejamento elaborado sem embasamento técnico ou em desacordo com as normas vigentes; objetivos e estratégias inadequados, em desacordo com a realidade.

Fonte: BRASIL. Governo do Estado do Mato Grosso do Sul. MANUAL DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL. Campo Grande, 2022.

Ressalta-se, ainda que, o quadro apresentado não constitui uma lista exaustiva, mas contribui para o levantamento de possíveis causas de risco.

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

#### **5.4.2 Definição dos Objetivos e do Escopo do Trabalho de Auditoria**

O escopo do trabalho de auditoria determina o que deve ser auditado e como será auditado para que exista uma razoável garantia de que os objetivos da auditoria serão atingidos adequadamente.

Após a avaliação preliminar dos riscos e controles, conforme previsto acima, a equipe terá mais subsídios para confirmar ou ajustar, caso necessário, os objetivos e o escopo do trabalho definido anteriormente.

Quaisquer limitações do escopo que venham a ocorrer devem ser documentadas e o Coordenador apresentará para o Supervisor do trabalho de Auditoria e ao Diretor de Auditoria e Controle. Cabe ao Diretor de Auditoria e Controle buscar soluções para as limitações do escopo apresentado juntamente com a Controladora-Geral do Estado.

A Controladoria-Geral do Estado deve executar suas atividades de forma independente e objetiva cumprindo com as competências legais de auditoria.

#### **5.4.3 Elaboração do Planejamento Individual de Auditoria**

Com base nos objetivos estabelecidos para o trabalho de auditoria e no escopo, definidos com fundamento no conhecimento acumulado por meio das etapas anteriores (ou seja, nos objetivos do objeto auditado, na avaliação preliminar de riscos e controles a eles relacionados), a equipe de auditoria decidirá por meio de quais tipos de testes (substantivos ou de controle) procederá a sua avaliação, de

modo a formar a convicção para a emissão de sua opinião. Nesta etapa, terá condições, portanto, de elaborar o Planejamento.

O Planejamento constitui um importante instrumento de trabalho e pode ser desenvolvido em formatos variados contemplando:

- a) as questões e subquestões de auditoria, que deverão ser respondidas por meio das análises, na fase de execução. Estas questões devem traduzir os objetivos da auditoria individual a ser realizada e devem torná-los claros tanto para os auditores quanto para os supervisores, contribuindo também para a etapa posterior de elaboração do relatório;
- b) os critérios de auditoria, que constituem referenciais para avaliar se a situação a ser avaliada atende ao esperado. Representam um padrão razoável e atingível de desempenho a ser utilizado na fase de aplicação dos testes de auditoria para verificar a adequação de controles, de sistemas, de processos, de práticas, ou de qualquer outro objeto de auditoria. Também podem ser usados para avaliar economia, eficiência e eficácia. O critério é um dos componentes do achado de auditoria; e
- c) as técnicas, a natureza e a extensão dos testes necessários para identificar, analisar, avaliar e documentar as informações durante a execução do trabalho, de modo a permitir a emissão da opinião pela equipe.

Para avaliar os controles internos da gestão selecionados, a equipe de auditoria deverá selecionar/desenvolver os instrumentos por meio dos quais conduzirá a aplicação dos testes, tais como: questionário de avaliação de controles internos; procedimentos de auditoria; roteiros de verificação; *checklist* de análise documental; roteiro de entrevista, entre outros.

O Planejamento deve ser aprovado formalmente pela Controladora-Geral do Estado, podendo ser ajustado, também mediante a anuência desta, em decorrência de novas informações e conhecimentos adquiridos no decorrer da auditoria.

O Planejamento e a Matriz de Planejamento seguirão modelos definidos (Anexo II).

#### **5.4.4 Procedimentos de Auditoria**

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

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

- a) extensão, época e natureza dos procedimentos;
- a) técnica de auditoria; e
- b) relação custo-benefício de realização dos procedimentos, por meio de amostragem.

##### **5.4.4.1 Extensão e Profundidade**

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

- a) na complexidade e no volume das operações;
- b) na natureza do item em exame;
- c) nos principais riscos e na avaliação preliminar dos controles a eles relacionados; e
- d) no grau de segurança e no tipo de evidência que pretende obter, a fim de fundamentar sua opinião.

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

#### **5.4.4.2 Época**

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

#### **5.4.4.3 Natureza**

Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade, a natureza do procedimento de auditoria se refere à sua finalidade e ao seu tipo (Conselho Federal de Contabilidade. Resolução n.1.214, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 330). Para melhor esclarecer apresenta-se abaixo as definições e exemplos:

- a) finalidade: testes de controle e procedimentos substantivos, sendo que, estes últimos, por sua vez, se subdividem em testes de detalhes e procedimentos analíticos substantivos; e
- b) tipo: inspeção, confirmação externa, recálculo, observação, indagação, procedimentos analíticos, reexecução, entre outros. Os procedimentos classificados por "tipo" são também conhecidos como "técnicas de auditoria".

##### **5.4.4.3.1 Testes de Controles**

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

Nesse sentido, verifica-se as atividades de controle foram:

- a) formalizadas, se isto for uma condição necessária, por meio de políticas e de manuais;
- b) atualizadas;
- c) divulgadas;
- d) reforçadas junto aos responsáveis pela sua operacionalização;
- e) pertinentes, frente à magnitude dos respectivos riscos avaliados; e
- f) observadas e aplicadas de maneira uniforme.

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

#### **5.4.4.3.2 Procedimentos Substantivos**

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

Os procedimentos substantivos subdividem-se em:

- a) testes de detalhes (também denominados testes de transações e saldos): referem-se ao exame de registros contábeis e das operações/documentos que lhes deram origem, bem como a conformidade dos atos administrativos; e

b) procedimentos analíticos substantivos (também denominados revisões analíticas): envolvem a utilização de comparações para avaliar adequação – comparando, por exemplo, o saldo de uma conta com dados não financeiros a ela relacionados.

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

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

#### **5.4.4.4 Técnicas de Auditoria**

Os auditores devem reunir, em conjunto, qualificação e conhecimentos necessários para o trabalho, devendo possuir conhecimentos adequados sobre as técnicas de auditoria, as quais não são excludentes, mas complementares.

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

As técnicas mais comuns utilizadas são:

##### **5.4.4.4.1 Inspeção**

A inspeção consiste na verificação de registros, de documentos ou de ativos, que proporcionará ao auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou do item examinado.

Por meio da inspeção física, o auditor deve: verificar, através do exame visual, o item específico a ser examinado; comprovar que ele realmente existe; avaliar se o item sob exame é fidedigno; apurar a quantidade real existente fisicamente; realizar

exame visual ou providenciar exame laboratorial a fim de averiguar se o objeto examinado é o que deveria ser e se permanece em perfeitas condições de uso.

Na inspeção física, a evidência é coletada sobre bens tangíveis. Além de ser utilizada para confirmar se um item existe ou está onde deveria estar, essa técnica pode ser utilizada também para verificar os atributos de um objeto, como, por exemplo: o estado de conservação de um bem, o prazo de validade de produtos e os tipos de materiais utilizados.

A inspeção física, portanto, não existe por si só. Ela é uma técnica complementar que ajuda o auditor a se certificar de que há uma verdadeira correspondência entre a realidade e os registros da Unidade Auditada e de que os registros estão corretos e seus valores adequados, em função da quantidade e da qualidade do item examinado.

#### **5.4.4.4.2 Observação**

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

Essa técnica requer do auditor: capacidade de julgamento e de constatação visual; conhecimento especializado; habilidade para perceber eventuais comportamentos e procedimentos destoantes do padrão de execução e exige ainda, percepção aguçada para notar as nuances que podem ocorrer no ambiente devido à presença do auditor, tendo em vista ser natural que, quando observado, o indivíduo aja de maneira mais aprovável/adequada do que nas situações em que se encontra mais descontraído.

No caso de uma observação dos controles internos de um órgão/entidade, por exemplo, para cujo exame essa técnica costuma ser bastante útil, é possível que os executores da atividade que esteja sendo observada realizem-na de forma mais correta ou mais cuidadosa do que o fariam no seu cotidiano.

Essa situação, associado ao fato de a observação ser limitada no tempo, representa fragilidades na evidência a ser obtida, motivo pelo qual as provas coletadas por esse meio devem ser corroboradas por outras fontes.

Os elementos da observação são os seguintes: identificação da atividade específica a ser observada; observação da sua execução; comparação do comportamento observado com os padrões; avaliação e conclusão.

A observação não deve ser confundida com a inspeção física. O auditor pode, por exemplo, acompanhar como os servidores da Unidade Auditada realizam a contagem anual de estoques, caracterizando uma observação voltada para pessoas, procedimentos e processos. No entanto, o auditor também pode examinar diretamente determinados itens em estoque para avaliar sua condição. Nesse caso, realizará uma inspeção.

#### **5.4.4.4.3 Análise Documental**

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

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

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

- a) autenticidade: a documentação é fidedigna e merece confiabilidade;
- b) normalidade: a transação se refere à operação normalmente executada no contexto e se está de acordo com os objetivos e normativos da Unidade Auditada;

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

d) integridade das informações: os registros foram preenchidos corretamente (datas, destinatários, etc.); e

e) oficialidade: documentos oficiais, se existe o registro em órgão competente.

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

#### **5.4.4.4 Confirmação Externa (Circularização)**

A confirmação externa, ou circularização, é a técnica utilizada para a obtenção de declaração formal e independente de partes externas (pessoas, empresas, órgãos fiscalizadores, etc.) a respeito de fatos ligados às operações da Unidade Auditada.

A confirmação externa serve também para a verificação junto as fontes externas da Unidade Auditada sobre a fidedignidade das informações obtidas internamente.

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

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

#### 5.4.4.4.5 Indagação

A indagação escrita ou oral (entrevista) consiste na formulação de perguntas com a finalidade de obter informações, dados e explicações que contribuam efetivamente para o alcance dos objetivos do trabalho de auditoria. Normalmente, é utilizada para obter informações complementares ou para compreender fatos que não puderam ser esclarecidos por meio de outras técnicas de auditoria. Pode ser utilizada interna ou externamente à Unidade Auditada.

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

Existem diferentes tipos de entrevista na indagação:

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

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

- a) obter o conhecimento sobre a Unidade Auditada, sobre a área a ser examinada e também sobre a técnica a ser utilizada;
- b) listar as informações a serem obtidas;

- c) construir um roteiro de entrevista com questões objetivas organizadas por ordem de importância;
- d) selecionar o entrevistado, levantando suas informações e a relação que ele tem com o assunto;
- e) definir o número de entrevistados; e
- f) marcar a hora e o local da entrevista com antecedência.

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

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

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

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

- b) cuidar para que o número de entrevistadores seja de, no mínimo, dois, de modo que um possa efetuar anotações, enquanto o outro realiza as perguntas, sobretudo se a entrevista não for gravada, e também para que se resguarde a segurança dos auditores;
- c) buscar local adequado em que não haja interrupções, barulhos e distrações;
- d) explicar o objetivo da entrevista; e
- e) após formalizar o resultado da entrevista (reduzido a termo), submetê-lo formalmente ao entrevistado para fins de ratificação, estabelecendo-se um prazo para resposta.

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

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

#### **5.4.4.4.6 Recálculo**

A conferência de cálculos, também chamada de recálculo, é uma técnica simples, porém bastante completa. É amplamente utilizada, tendo em vista que grande parte das operações das Unidades Auditadas envolvem valores, números, quantidades e estão sujeitas, portanto, a erro ou a fraude.

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

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

#### 5.4.4.4.7 Procedimentos Analíticos

Conforme estabelece a NBC TA 520 (Resolução CFC n.º 1.221, de 27 de novembro de 2009), os procedimentos analíticos consistem em *avaliações de informações contábeis por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Procedimentos analíticos compreendem, também, o exame necessário de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente dos valores esperados.*

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

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

Os procedimentos analíticos contribuem para a identificação de:

- a) diferenças inesperadas;
- b) ausência de diferenças, quando esperadas;

- c) erros em potencial;
- d) possíveis fraudes ou atos ilícitos;
- e) outras transações ou eventos incomuns ou não;
- f) comparação de informações do período corrente com as expectativas baseadas nas informações de períodos anteriores;
- g) 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); e
- h) comparação de determinada informação com expectativas baseadas em informação similar de outra unidade organizacional.

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

- a) a fonte dos dados;
- b) a possibilidade de comparar esses dados com outros oriundos de outras fontes;
- c) a natureza e à relevância das informações disponíveis; e
- d) a existência e a confiabilidade de controles sobre a elaboração dos dados.

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

#### 5.4.4.4.8 Reexecução

Conforme definição constante da NBC TA 500 (Resolução CFC n.º 1.217, de 27 de novembro de 2009), a *reexecução envolve a execução independente pelo Auditor de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da Unidade Auditada.*

De acordo com essa técnica, o responsável pela auditoria executa novamente procedimentos, cálculos e atividades de controle para testar os sistemas, processos e controles internos, confirmando a veracidade, correção e legitimidade dos atos registrados.

De forma diversa da observação, onde o empregado/servidor da Unidade Auditada realiza os procedimentos enquanto é observado, aqui o auditor realiza diretamente os procedimentos e coleta informações sobre sua adequação, legitimidade e veracidade dos dados.

#### 5.4.4.4.9 Rastreamento e Vouching

Essas técnicas se aplicam especialmente nas auditorias financeiras, mas a lógica que as preside pode ser útil para realizar todos os outros tipos de auditoria. Consistindo basicamente em verificar a correspondência entre lançamentos contábeis e a documentação que lhe serve de base.

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

A primeira, ajuda a detectar quantias lançadas a menor nos registros contábeis e, consequentemente, permite obter evidências relacionadas com afirmações de integridade; a segunda, possibilita a detecção de lançamentos a maior nos registros

contábeis e, por conseguinte, a obtenção de evidências sobre afirmações de existência ou ocorrência.

#### **5.4.4.4.10 Benchmarking**

A técnica consiste basicamente em comparar algum aspecto do desempenho de uma organização com o de outra organização, ou mesmo com outra área da própria organização, cujo desempenho positivo possa ser considerado uma referência. Para tanto, é necessário analisar o desempenho das unidades comparadas quantitativa e qualitativamente e medir a diferença entre o desempenho de uma e outra.

Em seguida, é preciso identificar as principais ações que contribuem para a diferença de desempenho, que, normalmente, consistem em boas práticas de gestão e, na sequência, as oportunidades de melhoria.

#### **5.4.4.4.11 Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador – TAAC**

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

As TAAC's podem melhorar significativamente a eficácia e eficiência da auditoria durante as fases de planejamento, execução, relatoria e acompanhamento das recomendações. Permitem aos auditores investigar dados e informações de forma interativa e reagir imediatamente aos resultados, modificando e aprimorando a abordagem de auditoria inicial.

Os principais benefícios de sua aplicação são:

- a) aprimoramento do planejamento e do gerenciamento das auditorias;
- b) realização de análises mais robustas sobre bases de dados;

- c) ampliação da cobertura dos testes de auditoria (possibilitam a análise de grandes volumes de dados);
- d) ampliação da cobertura das amostras, ou seja, possibilitam que dados de toda a população sejam analisados, o que diminui o risco de emissão de opinião equivocada pelo auditor;
- e) maior robustez e assertividade na execução de testes substantivos e de controle;
- f) diminuição da necessidade de realização de testes manuais;
- g) simplificação ou automatização do processo de análise de dados; e
- h) aumento da efetividade dos procedimentos de auditoria.

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

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

As ferramentas de TAAC podem ser classificadas da seguinte forma:

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

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

d) **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.

#### 5.4.4.5 Amostragem

O método de amostragem é aplicado como forma de selecionar uma parcela, subconjunto ou parte de um universo ou população para que se possa definir com base nesta parcela as características da população em situações onde o objeto alvo da ação se apresenta em grandes quantidades e/ou se distribui de maneira bastante pulverizada.

Existem duas formas de selecionarmos essa parcela de elementos dentro da população total, sendo elas: amostragem estatística e amostragem não estatística, também chamadas de probabilística e não probabilística.

**Amostragem Estatística** – é realizada através de técnicas de probabilidade matemática que garantem que a parcela selecionada da população tenha as mesmas características desta, de forma a evitar que o auditor possa ter qualquer tipo de escolha sobre a inclusão ou exclusão de um item, permitindo que todos possam ter a mesma possibilidade de pertencer à amostra. Esta inclusão/exclusão é feita através de técnicas matemáticas como tabelas com números aleatórios, sistemas próprios para este fim, números gerados por computador, etc.

**Amostragem não Estatística** – é utilizada quando não se pode ter certeza de que os elementos escolhidos para fazerem parte da amostra possuem as características da população. Não se utiliza das probabilidades matemáticas como a estatística, e

sim da experiência e do conhecimento que o pesquisador possui para selecionar as amostras.

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC TA 530 – Resolução CFC n.º 1.222, de 27 de novembro de 2009), o objetivo do auditor ao utilizar a amostragem em auditoria, é o de proporcionar uma base razoável para concluir quanto à população da qual a amostra é selecionada.

A escolha do tipo de amostragem é determinada pela finalidade do procedimento de auditoria, devendo ser considerado também o dever de fornecer informação baseada em evidência suficiente e apropriada, e a necessidade de reduzir ou administrar o risco de chegar a conclusões inapropriadas.

Desse modo, pode-se situar os tipos de amostragem segundo sua adequação:

**Amostragem Probabilística** - deve ser utilizada quando a finalidade do procedimento de auditoria é obter evidências, informações, conclusões, avaliações ou recomendações sobre a população por meio da generalização dos resultados da amostra.

**Amostragem não-probabilística** - pode ser utilizada quando a finalidade do procedimento de auditoria é obter informações, conclusões, avaliações ou recomendações que se aplicam somente aos itens selecionados na amostra.

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

As amostragens devem estar adequadamente documentadas, inclusive nos papéis de trabalho, e as informações, suficientemente detalhadas sobre todas as etapas relativas ao processo de amostragem, quais sejam: questionário/*checklist*; descrição da população; descrição do plano amostral; processo e critérios de seleção da amostra; amostra efetivamente coletada; crítica de dados; identificação e tratamento de não resposta e metodologia de cálculo dos resultados.

Esse detalhamento visa à transparência, à consulta, ao respaldo e à comprovação das conclusões do trabalho do auditor e, ainda, ao trabalho de revisão.

#### **5.4.5 Alocação da equipe de auditoria**

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

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

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

### **5.5 ELABORAÇÃO DO PROGRAMA DE TRABALHO**

Com base nos objetivos estabelecidos para a auditoria, definido com fundamento no conhecimento acumulado por meio das etapas anteriores, ou seja, nos principais riscos e na avaliação preliminar dos controles a eles relacionados, a equipe de auditoria decidirá a metodologia adequada, de modo a formar convicção para a emissão das propostas de solução. Nesta etapa, terá condições, portanto, de elaborar o Programa de Trabalho.

O Programa de Trabalho poderá variar na forma e no conteúdo de acordo com a natureza do trabalho, materializando-se na Matriz de Planejamento e constitui um importante instrumento do trabalho de auditoria, devendo constar:

a) as questões de auditoria, que deverão ser respondidas por meio das análises na fase de execução. Essas questões devem traduzir os objetivos do trabalho a ser realizado e torná-los claros tanto para os auditores quanto para o coordenador, contribuindo também para a etapa posterior de elaboração do Relatório de Auditoria;

b) os critérios adotados para realização do trabalho de auditoria, que constituem em referenciais para avaliar se a situação a ser apreciada atende ao esperado; e

c) as técnicas, a natureza e a extensão dos testes necessários para identificar, analisar, avaliar e documentar as informações durante a execução do trabalho, de modo a permitir e facilitar a consolidação do resultado final.

O Programa de Trabalho será formalmente aprovado e, se necessário, ajustado com base em novas informações e conhecimentos obtidos ao longo das auditorias pelo supervisor do trabalho.

## 6. EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA

A fase de execução é o momento em que serão realizados testes, por meio da ampla utilização de técnicas, de coleta e de análise de dados para fins de elaboração dos achados de auditoria. Os achados, que deverão estar devidamente fundamentados nas evidências, possibilitarão a emissão de opinião por parte da Diretoria de Auditoria e Controle sobre o objeto auditado, atendendo aos objetivos estabelecidos inicialmente para o trabalho de auditoria.

Nesse momento, dependendo das técnicas de auditoria definidas na etapa de planejamento, haverá uma maior atuação da equipe *in loco*, ou seja, nas dependências da Unidade Auditada, razão pela qual é comumente chamada de “trabalhos de campo”, “fase de condução da auditoria” ou de “execução do trabalho de auditoria”, para cujo sucesso é fundamental a boa comunicação entre auditores e auditados.

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

## 6.1 COMUNICAÇÃO COM UNIDADE AUDITADA DURANTE A EXECUÇÃO

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

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

O Diretor de Auditoria e Controle e sua equipe devem estabelecer canais de comunicação direta com o responsável da Unidade Setorial de Controle Interno, que será o contato principal, e com os responsáveis das demais áreas da Unidade Auditada, a respeito:

- a) da dinâmica, do objetivo e do alcance do trabalho;
- b) do período planejado para sua realização;
- c) da importância de serem disponibilizados tempestivamente informações e documentos;
- d) dos achados;
- e) de riscos imediatos e significativos identificados pela equipe; e
- f) de outros assuntos necessários ao andamento do trabalho.

Eventuais dificuldades encontradas e que se constituam em limitações de acesso a informações necessárias à realização do trabalho, devem ser comunicadas pelo Supervisor do trabalho de Auditoria ao Diretor de Auditoria e Controle. Cabe ao Diretor de Auditoria e Controle adotar as providências necessárias à continuidade dos trabalhos de auditoria, juntamente com a Controladora-Geral do Estado.

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

As formas de comunicação com a Unidade Auditada durante os trabalhos de auditoria podem ser:

- a) documento de formalização dos trabalhos com apresentação das diretrizes;
- b) reunião de abertura, quando for o caso;
- c) documento de apresentação da equipe, dos objetivos e do escopo, mediante ofício de apresentação;
- d) Solicitação de Auditoria (SA);
- e) Nota de Auditoria (NA); e
- f) reunião para apresentação dos achados e discussão das possíveis soluções e recomendações.

As formas de comunicações elencadas não excluem outros tipos já implementadas pela CGE em seus processos de trabalho.

Os referidos documentos e suas formas de encaminhamento devem seguir as regras de comunicações oficiais adotadas pelo Poder Executivo Estadual, as quais devem ser observadas também em relação à competência para a assinatura.

Ademais, 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.

#### **6.1.1 Documento de Formalização dos Trabalhos e Apresentação das Diretrizes**

Tendo em vista o respeito e a colaboração que devem prevalecer na relação entre a CGE-AC e a Unidade Auditada, é considerada uma boa prática encaminhar documento formal à Alta Administração, informando-a sobre as diretrizes do trabalho que será realizado, assim que essas diretrizes forem definidas.

Cabe ao Diretor de Auditoria e Controle determinar quando essa comunicação será encaminhada: se antes ou após a etapa de planejamento da auditoria. É necessário, contudo, que esse documento seja enviado antes de serem realizados levantamentos ou aplicados testes de auditoria pela equipe.

#### **6.1.2 Reunião de Abertura**

A reunião de abertura tem por finalidade comunicar aos representantes da Unidade Auditada que o trabalho de auditoria foi iniciado, bem como apresentar as principais informações acerca da sua execução, devendo contar, sempre que possível, com a participação do dirigente máximo da Unidade Auditada, do Chefe da Unidade Setorial de Controle Interno, da Controladora-Geral do Estado, do Diretor de Auditoria e Controle e do Chefe do Departamento de Auditoria, podendo haver delegação destas atribuições.

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

- a) comunicar o tipo de auditoria e o objetivo geral do trabalho;

- b) apresentar o cronograma, incluindo prazos previstos para execução dos trabalhos;
- c) apresentar a equipe de auditoria, inclusive indicando quem exercerá o papel de supervisor e de coordenador de equipe, quando for o caso;
- d) apresentar o Chefe da Unidade Setorial de Controle Interno, que atuará como interlocutor da equipe de auditoria;
- e) definir os recursos e a estrutura necessária para os trabalhos de campo, tais como disponibilização de espaço físico e de equipamentos, se for o caso;
- f) tratar sobre acesso a instalações físicas, documentos e informações, inclusive quando houver dados sigilosos;
- g) expor a dinâmica da auditoria, se o auditado não tiver familiaridade com esse processo;
- h) indicar a forma de comunicação dos resultados; e
- i) indicar as responsabilidades do auditado.

#### **6.1.3 Documento de Apresentação da equipe, dos Objetivos e do Escopo do Trabalho**

A formalização dos trabalhos, apresentação das diretrizes, da equipe, dos objetivos e do escopo, será feita mediante Ofício de Apresentação. Quando realizada, é desejável que o documento seja entregue ao dirigente máximo da Unidade Auditada na reunião de abertura.

Adicionalmente, poderão ser abordados os seguintes aspectos:

- a) previsão legal e/ou normativa para a realização do trabalho; e

b) necessidade de adoção, por parte da Unidade Auditada, das seguintes medidas: disponibilização de recursos e/ou apoio logístico adequado (sala reservada e segura, computadores e acesso à internet, quando necessários; disponibilização de senhas de acesso aos sistemas corporativos da Unidade Auditada; designação de um interlocutor que possua conhecimento das subunidades da Unidade Auditada).

O Ofício de Apresentação seguirá modelo definido por ato expedido pela Controladora-Geral do Estado, conforme Anexo III deste Manual.

#### **6.1.4 Solicitação de Auditoria**

A Solicitação de Auditoria (SA) é um documento utilizado pela CGE-AC para solicitar à Unidade Auditada a apresentação de documentos, de informações e de esclarecimentos. Pode ser emitida antes, durante e depois do desenvolvimento dos trabalhos de campo e enviada ao dirigente máximo da Unidade Auditada ou a outra autoridade competente, cabendo ao Diretor de Auditoria e Controle ou a própria equipe assiná-la.

Deve ser estabelecido prazo para atendimento das solicitações, levando em consideração o volume de informações requeridas, de modo que o tempo seja suficiente para a Unidade Auditada providenciar o solicitado e para que os auditores tenham tempo para realizar posteriormente suas análises.

É possível definir o prazo em comum acordo com a Unidade Auditada, desde que o cronograma de realização dos trabalhos de auditoria não seja prejudicado.

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

Deve conter nas Solicitações de Auditoria:

- a) base normativa e/ou legal que ampara a solicitação de documentos e de informações;
- b) definição do formato em que os dados deverão ser encaminhados: se por meio físico (impresso), ou em meio eletrônico (*e-mail*, CD-ROM, *pen-drive*, sistema, entre outros); e
- c) identificação dos responsáveis e da fonte da informação.

Ressalta-se que a documentação enviada à equipe de auditoria deve ser datada e assinada, bem como, a Unidade Auditada deve comunicar à equipe as situações em que as informações/documentos solicitados estiverem total ou parcialmente indisponíveis, no prazo estabelecido na SA.

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

O encaminhamento da SA à Unidade Auditada poderá ser feito, via ofício, quando os trabalhos de auditoria forem desenvolvidos na sede da CGE-AC, ou, mediante protocolo, pela equipe de auditoria, quando executados na sede do órgão ou entidade.

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

- a) reiteração da SA e estabelecimento de um novo prazo para seu atendimento; e
- b) solicitação para que a Controladora-Geral do Estado atue junto aos representantes da Unidade Auditada, especialmente nos casos de atraso e no atendimento que possam prejudicar o desenvolvimento dos trabalhos.

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

A Solicitação de Auditoria (SA) seguirá modelo definido por ato expedido pela Controladora-Geral do Estado, conforme Anexo IV deste Manual.

#### **6.1.5 Nota de Auditoria (NA)**

A Nota de Auditoria (NA) é um documento emitido pela equipe de auditoria, no decorrer dos exames, nas seguintes situações:

- a) identificação de providência a ser adotada imediatamente pela Unidade Auditada, de modo que aguardar a finalização do trabalho para expedir a recomendação necessária poderá resultar em danos aos cidadãos ou à Administração Pública. Esse registro deverá ser acrescentado posteriormente ao relatório de Auditoria; e
- b) identificação de falha meramente formal ou de baixa materialidade, que não deva constar no relatório, mas para a qual devam ser adotadas providências para saneamento.

Na situação descrita no item "a", é importante que a Nota de Auditoria (NA) seja destinada ao dirigente máximo da Unidade Auditada.

Já na situação descrita no item "b", a comunicação poderá ser encaminhada ao responsável da área que tenha a competência para solucionar a falha apontada.

As situações apresentadas na NA devem observar os requisitos especificados na seção 6.4 deste Manual, relativos aos achados de auditoria, e conter recomendação para prevenir/corrigir a falha evidenciada. A NA deve conter prazo para atendimento da recomendação, o qual pode ser definido em comum acordo com a Unidade Auditada.

A Nota de Auditoria (NA) seguirá modelo definido por ato expedido pela Controladora-Geral do Estado, conforme Anexo V deste Manual.

#### **6.1.6 Reunião de Apresentação dos Achados**

Durante a fase de execução da auditoria, poderão ocorrer reuniões com a Unidade Auditada para esclarecer pontos específicos relativos ao objeto auditado, assim como para analisar e discutir os achados de auditoria.

Não obstante a realização dessas interlocuções, a fase final da auditoria requer ao menos uma reunião com os representantes da Unidade Auditada, especialmente aqueles relacionados diretamente ao objeto auditado, em que sejam discutidos os achados que indicarem a existência de falhas relevantes e as possíveis soluções para os problemas detectados.

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

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

Como pauta mínima para a reunião, sugere-se:

- a) relato de situações ocorridas durante o trabalho que podem diminuir a confiabilidade do resultado da auditoria;
- b) apresentação e discussão dos achados e dos resultados da auditoria;
- c) discussão das recomendações para melhoria, bem como dos respectivos prazos para sua implementação; e

d) estabelecimento de prazo para a Unidade Auditada se manifestar formalmente sobre as conclusões da auditoria, principalmente em caso de discordância quanto aos achados ou às possíveis recomendações.

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

## 6.2 COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Nessa fase, a equipe de auditoria deve utilizar técnicas de coleta e de análise de dados para realizar os testes de auditoria estabelecidos no Planejamento, a fim de serem obtidas as evidências que sustentam a opinião da CGE-AC sobre o objeto da auditoria.

A equipe de auditoria deve estar segura de que, com base nas evidências coletadas, as mesmas conclusões seriam obtidas por terceiros com prudência e conhecimento suficiente (o item 6.3 apresenta aspectos relacionados à obtenção e às características das evidências).

Deve avaliar, ainda, constantemente, a necessidade de obter informações adicionais para garantir essa segurança. Caso seja necessário, utilizar técnicas não previstas no planejamento que será alterado após aprovação da instância responsável.

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

### 6.3 EVIDÊNCIAS

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

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

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

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

### 6.3.1 Atributos das Evidências

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

A evidência suficiente é aquela concreta, adequada e convincente. Uma evidência suficiente permite que qualquer pessoa prudente e informada chegue às mesmas conclusões que o auditor. Esse atributo é afetado pelo risco de auditoria e também pelos demais atributos de qualidade.

Quanto maior o risco de auditoria, mais provável será a necessidade de uma quantidade maior de evidências. Quanto melhor for a qualidade, menor a quantidade de evidências necessárias. Não obstante, apenas a obtenção de mais evidências não compensará a má qualidade das provas obtidas.

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

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

- a) evidência obtida de terceiros independentes tende a ser mais imparcial do que aquela obtida junto à Unidade Auditada;
- b) evidência produzida por um processo ou sistema com controles efetivos é mais confiável do que aquela produzida por um processo ou sistema com controles ineficazes;
- c) evidência obtida diretamente pelo auditor tende a ser mais confiável do que evidência obtida indiretamente;

- d) evidência proporcionada por documentos originais é mais confiável do que a evidência proporcionada por fotocópias; e
- e) evidência corroborada por informações oriundas de outras fontes tende a ser mais confiável do que aquela que é obtida em uma única fonte.

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

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

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

### **6.3.2 Natureza das Evidências**

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

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

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

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

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

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

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

c) as **evidências analíticas** consistem na verificação das inter-relações entre dados. Podem exigir do auditor 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; e

d) as **evidências documentais** são as mais comuns das evidências mencionadas. Podem ser obtidas 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 e notas de serviço. Tais evidências podem estar armazenadas tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico.

### 6.3.3 Fontes de Informações

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

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

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

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

### 6.3.4 Grau de Persuasão das Evidências

As evidências de auditoria são necessárias para sustentar a opinião da CGE-AC. É raro que o auditor encontre evidências que por si sós comprovem as situações apontadas, e que confiar em evidências que transmitem pouco ou nenhum convencimento aumenta consideravelmente o risco de auditoria, o auditor deve estar atento ao grau de persuasão das informações utilizadas.

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

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

- a) o exame físico realizado pelo auditor fornece evidência mais convincente;
- b) a observação direta realizada pelo auditor constitui o segundo tipo de técnica mais persuasiva;
- c) a informação proveniente de terceiro é mais convincente do que a enviada pela Unidade Auditada; e
- d) a informação documental é mais convincente do que a testemunhal, sendo que esta última é a menos persuasiva de todas.

O auditor, contudo, deve ter em mente que há limites práticos e legais à capacidade de obter evidências de auditoria, tais como situações de fraude, informações coletadas ou fornecidas com problemas de integridade e, até mesmo, a ausência de poderes legais, como o poder de busca e apreensão de documentos e informações.

Essas limitações influenciam o grau de persuasão ou de convencimento das evidências.

#### **6.4 ACHADOS DE AUDITORIA (CONSTATAÇÕES)**

Achados de Auditoria é o resultado da comparação entre um critério preestabelecido pela equipe de auditoria durante a fase de planejamento e a condição real encontrada durante a realização dos exames, comprovada por evidências. Tem como objetivo responder às questões de auditoria levantadas na fase de planejamento, podendo indicar conformidade ou não-conformidade com o critério, bem como registrar oportunidades para melhoria ou boas práticas.

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

Os achados de auditoria contidos nos Relatórios de Auditoria devem ser revisados e aprovados pelo Diretor de Auditoria e Controle antes de serem apresentados a Controladora-Geral do Estado para posterior encaminhamento à Unidade Auditada. Nesse processo, o Diretor de Auditoria e Controle deve se certificar de que estejam devidamente suportados por evidências, sendo recomendável que sejam realizadas reuniões entre a equipe, o coordenador, quando houver, e o Diretor de Auditoria e Controle, de modo a facilitar o nivelamento dos entendimentos.

##### **6.4.1 Requisitos Básicos**

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

- a) ser relevante para os objetivos dos trabalhos de auditoria;
- b) estar fundamentado em evidências, as quais devem ser capazes de demonstrar que a situação registrada realmente existe ou existiu; e

c) ser consistente em cada um de seus componentes (enunciados na seção 6.4.2), de forma que mesmo um terceiro (prudente e informado) que não tenha participado da auditoria o comprehenda e o aceite.

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

Além dos requisitos aqui descritos, aplicam-se aos achados todas as características esperadas para os Relatórios de Auditoria apresentadas nas seções 7.1 e 7.2 deste Manual.

#### **6.4.2 Componentes**

O desenvolvimento dos achados de auditoria deve contemplar quatro componentes principais, quais sejam:

**a) Critério (o que deveria ser)**

É o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado. É definido na fase de planejamento do trabalho, conforme especificado na seção 5.4.3 deste Manual.

**b) Condição ou Situação Encontrada (o que é)**

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

**c) Causa**

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

É imprescindível que a equipe de auditoria se empenhe em descobrir a causa raiz, ou seja, a causa primeira, mais profunda e mais importante da condição. Para tanto, é necessário levantar hipóteses sobre quais fontes poderão acarretar as situações encontradas. O Quadro da seção 5.4.1 pode auxiliar também nesse processo.

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

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

**d) Efeito**

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

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

#### 6.4.3 Documento Auxiliar para Estruturação dos Achados

O volume de documentos e informações recebidas em uma auditoria normalmente é bastante significativo, o que termina por dificultar, por exemplo, a identificação do que foi analisado, a relação dos achados entre si e quais evidências suportam as conclusões, razão pela qual é recomendável organizar os achados de auditoria em um documento único, que apresente, de forma sintética, as informações que comporão os achados, o que propicia uma visão geral do trabalho realizado, facilitando as discussões internas e a supervisão.

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

A Matriz de Achados pode ser preenchida somente com os tópicos frasais que sintetizem a informação de cada coluna, concomitantemente à realização dos testes e à formação de opinião da equipe sobre as respostas às questões de auditoria.

Pontos positivos na elaboração da Matriz de Achados:

- a) facilita a elaboração dos achados, pois organiza os componentes de acordo com uma ordem lógica;
- b) contribui para que se estruture melhor o relatório, porque permite a organização dos achados de acordo com a ordem de relevância;
- c) facilita a colaboração entre os integrantes da equipe, que podem se sentir mais à vontade para manifestar suas críticas e sugestões antes do achado ter sido desenvolvido;
- d) evita a reescrita dos achados, dado que as contribuições da equipe e as revisões do supervisor do trabalho de auditoria e do Diretor de Auditoria e Controle podem

ser realizadas com base na Matriz, antes, portanto, de o auditor desenvolver o texto propriamente dito;

e) facilita a revisão dos trabalhos, dado que permite que o revisor identifique rapidamente as eventuais lacunas ou inconsistências nas informações, o que contribui para a maior qualidade e tempestividade no desenvolvimento dos relatórios ou de outro instrumento de comunicação; e

f) possibilita a elaboração de relatórios ou de outros instrumentos de comunicação mais concisos e objetivos, pois desestimula a inserção de detalhes ou de outras informações estranhas aos componentes dos achados.

A Matriz de Achados seguirá modelo definido por ato da Controladora-Geral do Estado (Anexo VI).

## 6.5 MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE AUDITADA

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

Os achados serão apresentados à Unidade Auditada por meio do Relatório de Auditoria, conforme modelo definido por ato da Controladora-Geral do Estado.

Caso sejam verificadas falhas cujas medidas de saneamento devem ser adotadas antes da conclusão dos trabalhos de campo, seja pela urgência, falha meramente formal ou de baixa materialidade, deverá ser utilizada a Nota de Auditoria.

Caso a equipe ainda esteja em dúvida quanto à existência ou não do Achado, ou quando possui apenas indícios de um possível Achado, deverão ser solicitados esclarecimentos por meio da Solicitação de Auditoria.

A manifestação da Unidade Auditada é importante para que a equipe avalie se as evidências suportam plenamente as conclusões, bem como para que sejam levantadas e analisadas eventuais falhas de entendimento, erros de interpretação ou

fragilidades das evidências, levando a equipe a rever seu posicionamento ou a embasá-lo de forma mais consistente. As discordâncias devem ser analisadas criteriosamente e os eventuais erros materiais, corrigidos.

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

## 6.6 RECOMENDAÇÕES

As recomendações consistem em ações que a CGE-AC solicita às Unidades Auditadas que as adotem com a finalidade de corrigir falhas e de aperfeiçoar processos. Não fazem parte dos achados, mas decorrem desses registros e são fundamentais para que a auditoria interna atinja seu propósito de agregar valor à gestão. Em grande medida, o alcance dos objetivos de uma auditoria interna é mensurado por meio dos benefícios obtidos pela gestão com a implementação das recomendações.

É imprescindível, portanto, que as recomendações sejam elaboradas e, posteriormente, acompanhadas de forma efetiva, a fim de certificar de que os benefícios decorrentes do trabalho de auditoria foram de fato alcançados.

As recomendações devem, preferencialmente, focar no que precisa ser feito ou no resultado a ser alcançado. Em algumas situações, é possível que a recomendação também inclua a maneira de fazer, como ocorre na elaboração de normativos, por exemplo.

De modo geral, no entanto, a equipe de auditoria não deverá decidir unilateralmente “como” a administração agirá para solucionar os problemas. A solução deverá ser discutida e considerar os conhecimentos de que os gestores dispõem em relação ao objeto auditado e também os recursos com os quais podem contar.

As recomendações podem focar na causa, na condição, na consequência e - eventualmente - no critério.

É fortemente recomendado que haja atenção especial ao tratamento da causa do problema identificado, tendo em vista que a correção da situação encontrada, por si só, não elide a causa do problema.

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

#### 6.6.1 Características Desejáveis das Recomendações

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

- a) **Monitorável:** deve ser passível de monitoramento, permitindo verificar se o que se pretendia com a recomendação foi alcançado. Para tanto, é importante que seja prevista a forma por meio da qual será aferido o desempenho das ações a serem implementadas e quais evidências serão apresentadas pela Unidade Auditada ou levantadas pela CGE-AC para medir a efetiva implementação;
- b) **Atuação na causa raiz:** deve se propor a atuar diretamente na causa identificada. Quando se atua na causa raiz, a eficácia da recomendação é maior, posto que terá um efeito preventivo, evitando que a situação se repita no futuro;
- c) **Viável:** é preciso levar em conta restrições de ordem legal, financeira, de pessoal e outras que possam afetar a implementação de medidas propostas pelos auditores. Nesse sentido, a discussão de soluções junto à Unidade Auditada é de suma importância para compreensão do que é ou não possível fazer. Além disso, a equipe deve considerar o tempo razoável para a implementação das medidas a serem adotadas pelo Gestor, pactuando prazo compatível;
- d) **Apresentação de uma boa relação custo-benefício:** a equipe de auditoria e o Diretor de Auditoria e Controle devem avaliar os custos e os benefícios esperados de cada recomendação. Recomendar controle via sistema informatizado, por exemplo, pode representar um custo alto demais para uma determinada operação,

mas ser totalmente viável em outra área de negócio. Na medida do possível, deve-se minimizar o gasto de recursos, em atendimento ao princípio da economicidade;

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

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

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

h) **Especificidade:** a recomendação deve tratar das medidas a serem tomadas e dos resultados a serem alcançados, não se atendo, via de regra, à forma como será implementada. Também não deve reproduzir exaustivamente a causa identificada, ou repetir a descrição da condição encontrada, por exemplo;

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

j) **Afirmativa:** discorrer sobre as medidas a serem tomadas em tom positivo, com frases afirmativas em vez de negativas, tende a facilitar o convencimento da Alta Administração e a consequente implementação da recomendação.

## 6.7 PAPÉIS DE TRABALHOS

São os documentos que suportam o trabalho de auditoria, contendo o registro das informações utilizadas pelos auditores, das verificações realizadas e das conclusões a que chegaram.

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

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

Constituem objetivos dos papéis de trabalho:

- a) auxiliar no planejamento, na execução e na supervisão dos trabalhos de auditoria;
- b) fornecer suporte para os resultados do trabalho de auditoria;
- c) documentar o cumprimento dos objetivos e do programa de trabalho;
- d) dar suporte à precisão e à integridade do trabalho realizado; e
- d) facilitar revisões por parte de terceiros.

### 6.7.1 Elaboração dos papéis de trabalhos

O auditor é responsável pelos papéis de trabalho relativos às atividades que lhes forem atribuídas no trabalho de auditoria.

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

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

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

### 6.7.2 Atributos

As evidências coletadas e produzidas pelos auditores devem se constituir de informações suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, conforme detalhado na seção 6.3.1 deste Manual. Do mesmo modo, 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) **Concisação:** revela um aspecto do uso econômico e objetivo das informações, de modo que os papéis de trabalho não devem conter mais informações do que o necessário, e o auditor deve ter em mente que nem todos os assuntos precisam ser documentados. É importante não confundir papel de trabalho com simples cópias de

documentos. Essas, para se constituírem em papéis de trabalho, deverão ensejar observações e sustentar as evidências obtidas ao longo do processo de auditoria. Para garantir o equilíbrio na coleta e na produção de papéis de trabalho, o auditor deve orientar-se pelos procedimentos formais da CGE-AC, sem deixar de fazer uso do ceticismo e de exercer seu julgamento profissional.

- b) **Clareza:** está presente quando os documentos de auditoria são facilmente compreendidos e utilizados, especialmente na supervisão e na etapa de revisão do trabalho. A clareza é reforçada, por exemplo, quando os documentos de auditoria apresentam uma lista de abreviaturas e um glossário com os principais termos utilizados; e
- c) **Completude:** a documentação deve suportar todas as informações contidas no Relatório de Auditoria, ou em outra forma de comunicação dos resultados, além de indicar o que foi realizado e até mesmo o que não foi abordado no contexto dos trabalhos.

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

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

#### 6.7.3 Classificação

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

Os papéis de trabalho do tipo permanente contêm informações de natureza perene, passíveis de serem utilizadas em mais de um trabalho de auditoria. Constituem

documentos para consulta acerca da Unidade ou do objeto auditado, devendo ser atualizados pelos auditores sempre que houver alteração da informação na sua fonte.

São exemplos de papéis de trabalho permanentes, entre outros:

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

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

Exemplos de papéis de trabalho correntes incluem, entre outros:

- a) documentos de planejamento;
- b) solicitações de auditoria, bem como as respectivas respostas;
- c) relatos de visitas ou inspeções realizadas;

- d) informação acerca da amostra e do percentual de cobertura dos exames;
- e) registros dos itens dos testes de auditoria realizados e das análises e conclusões obtidas;
- f) evidências dos achados de auditoria;
- g) atas de reuniões realizadas;
- h) Relatório de Auditoria e demais peças produzidas (parecer, certificado); e
- i) documentos de comunicação de resultados, tais como avisos, memorandos e ofícios.

#### **6.7.4 Estrutura, Organização e Armazenamento dos Papéis de Trabalho**

##### **6.7.4.1 Estrutura**

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

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

Além disso, o Diretor de Auditoria e Controle deve orientar os auditores para que o conjunto da documentação de determinado trabalho de auditoria compreenda, no mínimo:

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

#### **6.7.4.2 Organização e Armazenamento**

Os papéis de trabalho devem ser produzidos e armazenados, preferencialmente, em meio digital. Nesse caso, o Diretor de Auditoria e Controle deve considerar, entre outras, as seguintes questões: local de armazenamento; funções de *backup* e de recuperação; possibilidade de utilização de referências cruzadas que facilitem a pesquisa; automatização de pesquisa; uniformidade de formato e proteção contra acesso não autorizado e alterações.

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

Os papéis de trabalho fornecem a base para as conclusões da auditoria, logo, o armazenamento deve ocorrer de forma a garantir a sua preservação e adequada supervisão, bem como a possibilidade de serem revisados e consultados posteriormente.

#### **6.7.5 Política de Acesso aos Papéis de Trabalhos**

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

Os termos estabelecidos devem estar de acordo com os preceitos legais e com a política de concessão de acesso a documentos adotada pelo Poder Executivo Estadual e incluir, no mínimo: indicação das partes internas e externas à CGE-AC que podem ter acesso aos papéis de trabalho; eventuais restrições de acesso; formas de tratamentos no caso de eventuais solicitações de acesso; necessidade de manutenção de segredo de justiça ou de sigilo estabelecido pela legislação, como por exemplo, informações pessoais, comerciais, bancárias e industriais; meios para formalização da responsabilidade com a manutenção do segredo de justiça ou do sigilo; necessidade de restringir o acesso às informações classificadas como ultrassecretas, secretas e reservadas, na forma da lei.

A Controladora-Geral do Estado deve atentar para que a política não contemple itens que prejudiquem a atribuição dos agentes públicos autorizados por lei.

#### **6.7.6 Retenção dos Papéis de Trabalho**

A Controladora-Geral do Estado deve definir por quanto tempo os papéis de trabalho serão mantidos e a partir de quando o prazo será contado.

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

## 7. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

A CGE-AC deve comunicar os resultados dos trabalhos de auditoria, os quais devem ser construídos com base nas análises realizadas pela equipe de auditoria, nas informações e nos esclarecimentos prestados pela gestão e nas possíveis soluções discutidas com a Unidade Auditada. É por meio da comunicação que a atividade de auditoria interna promove mudanças positivas nas Unidades Auditadas e, consequentemente, agrega valor à gestão.

No caso da comunicação no trabalho de auditoria, verifica-se que o emissor é a própria CGE-AC, sendo o encaminhamento à Unidade Auditada realizado por meio do Gabinete. Os receptores são principalmente a Alta Administração da Unidade Auditada, os gestores responsáveis pelo objeto de auditoria, outros órgãos públicos interessados e a sociedade de modo geral, no que couber. A mensagem consiste nas descrições das situações encontradas, nas análises, nas opiniões, nas conclusões e nas recomendações sobre o objeto da auditoria. Os documentos em que são registrados esses conteúdos constituem o canal mediante o qual a CGE-AC emite suas mensagens, as quais também costumam ser emitidas nas reuniões entre auditores e auditados.

### 7.1 QUALIDADE DAS COMUNICAÇÕES

A comunicação de resultados consiste na principal oportunidade para a atividade de auditoria interna reforçar o seu valor, destacando o conhecimento dos auditores sobre os processos organizacionais e a capacidade da auditoria interna de contribuir para o alcance dos objetivos da instituição.

Para tanto, é necessário garantir que as comunicações, durante todo o trabalho de auditoria, sejam:

- a) **Claras:** aquelas que facilmente são compreendidas pelo público-alvo. Para isso, devem ser lógicas e fornecer todas as informações significativas e relevantes; usar linguagem consistente com a usada na organização e equilibrada (nem excessivamente simplista, nem excessivamente técnica);
- b) **Completas:** toda informação essencial para o público-alvo, ou seja, todas as informações significativas e relevantes que apoiem conclusões e recomendações. As comunicações escritas completas geralmente permitem que o leitor chegue à mesma conclusão a que os auditores chegaram;
- c) **Concisas:** aquelas que evitam a elaboração desnecessária, detalhes supérfluos, redundância, prolixidade e informações dispensáveis, insignificantes ou não relacionadas ao trabalho;
- d) **Construtivas:** úteis para os destinatários do trabalho de auditoria e para a organização no sentido de conduzir a melhoria onde houver necessidade. Favorecem um processo colaborativo para elaborar soluções para os problemas encontrados e, consequentemente, para ajudar a organização a atingir seus objetivos. O tom construtivo ao longo das comunicações reflete a seriedade dos achados;
- e) **Objetivas:** justas, imparciais, neutras, livres de influência indevida. São o resultado de uma avaliação acurada e equilibrada de todos os fatos e circunstâncias relevantes. Para garantir a objetividade nas comunicações, os auditores devem usar frases imparciais, sem duplo sentido, e manter o foco nas questões relevantes. A objetividade começa com a atitude mental imparcial que os auditores devem possuir ao realizar os trabalhos. Mais do que um atributo, a objetividade é fundamental para a prática da atividade de auditoria;
- f) **Precisas:** livres de erros e distorções e fiéis aos fatos e evidências que lhes dão suporte, contendo todos os fatos relevantes que, se não forem divulgados, podem

distorcer a informação. Por esse motivo, se ocorrer um erro nas comunicações, a CGE-AC deve comunicar imediatamente as informações corrigidas aos destinatários que tiveram acesso à versão anterior; e

g) **Tempestivas:** possibilitam que a organização tome as medidas adequadas no tempo correto. Para alcançar esse requisito, é importante que a CGE-AC apresente todas as comunicações nos prazos estabelecidos durante a fase de planejamento do trabalho. Como a oportunidade pode ser diferente para cada organização, a fim de determinar o que é oportuno, os auditores podem fazer pesquisas relativas ao assunto do trabalho em unidades semelhantes à auditada.

## 7.2 QUALIDADE DA REDAÇÃO

Para garantir a credibilidade e a qualidade da comunicação, é fortemente recomendável que os resultados apresentados na forma escrita, por meio de Relatório de Auditoria ou de outro instrumento definido pela CGE-AC, passem por um processo de revisão pelo supervisor do trabalho de auditoria, pelo Diretor de Auditoria e Controle e pela Controladora-Geral do Estado.

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

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

a) **Coerência e ordenação lógica:** pode haver situações em que um texto esteja correto do ponto de vista gramatical, mas não esteja coerente, o que não é adequado. A coerência consiste na ordenação e na vinculação lógica do texto: as orações secundárias devem estar logicamente vinculadas às principais, sem, portanto, as contradizer. Da mesma forma, o parágrafo posterior deve estar logicamente vinculado ao parágrafo anterior. Para esse fim, é essencial que se

utilizem os conectivos (conjunções, pronomes...) adequados. Um texto coerente, portanto, baseia-se na correta interligação entre as ideias.

- b) **Tom (Sobriedade):** a linguagem do Relatório de Auditoria deve ser cuidadosamente escolhida; deve ser comedida, portanto, sem excessos de qualquer natureza. Não se deve, pois, por intermédio das comunicações de resultados, depreciar pessoas ou instituições, nem realizar insinuações e generalizações, ou seja: o tom deve ser construtivo e não de conflito ou oposição.
- c) **Inteligibilidade:** para garantir que o texto das comunicações de resultados seja inteligível, recomenda-se: uso de frases curtas, sem rodeios; uniformidade do tempo verbal; uso preferencialmente da voz ativa, em lugar da voz passiva; orações preferencialmente na ordem direta (sujeito, verbo e complementos). Além disso, recomenda-se evitar o uso de palavras incomuns ou vocabulário excessivamente técnico.

### 7.3 FORMAS DE COMUNICAÇÕES DOS RESULTADOS

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

Tanto o Relatório de Auditoria quanto os outros instrumentos definidos pela CGE-AC devem:

- a) atender a um formato estabelecido, o que além de facilitar a elaboração, confere uma identidade ao documento;
- b) apresentar os objetivos e o escopo do trabalho de auditoria, a extensão dos testes aplicados, as conclusões e as recomendações; e
- c) atender aos requisitos de qualidade estabelecidos, além dos constantes da seção 7.1 e 7.2 deste Manual.

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

## 7.4 RELATÓRIO DE AUDITORIA

### 7.4.1 Estrutura dos Relatórios

Os Relatórios de Auditoria devem seguir numeração própria e sequencial a cada exercício e os tópicos que o compõem devem conter a seguinte estrutura:

**Capa e folha de rosto:** devem conter, no mínimo, as seguintes informações:

- Título da auditoria;
- Tipo de auditoria;
- Ano.

**Resumo do Relatório:** Qual foi o trabalho realizado? Por que se realizou esse trabalho? Quais as conclusões alcançadas? E quais as ações que deverão ser adotadas?

**Lista de siglas e de abreviaturas:** apresenta na ordem alfabética, as siglas e as abreviaturas mencionadas no relatório, acompanhadas do nome completo a que corresponde.

Além das informações obrigatórias acima, sugere-se que na folha seguinte conste: a Unidade Auditada, a indicação do objeto auditado e o assunto.

**Sumário:** é uma listagem das principais divisões do relatório e respectiva paginação, apresentando a organização de como o relatório foi estruturado. É identificado pela palavra SUMÁRIO e inclui apenas os títulos e subtítulos das partes que lhe sucedem.

Devem ser usadas letras maiúsculas para indicar títulos de seções primárias, bem como a grafia de inicial maiúscula para as seções secundárias, devendo ser apresentada, ao lado de cada título, a respectiva paginação.

**Introdução:** fornece informações básicas sobre a auditoria, a atividade ou o processo auditado e o tipo de auditoria realizada.

**Justificativa:** explica o porquê a auditoria foi realizada, destacando a sua importância. Alguns pontos podem ser incluídos tais como: motivo da auditoria e contexto.

**Período de realização dos trabalhos:** data de início e fim da auditoria.

**Objeto analisado:** detalhe do objeto auditado como n.º do contrato analisado, empresa analisada, objeto do contrato e a modalidade de licitação.

**Objetivos (Geral e Específico):** descreve o que a auditoria buscou realizar. Normalmente são traduzidos por verbos no infinitivo. Exemplo: avaliar, determinar.

**Metodologia:** descreve como a auditoria foi conduzida, detalhando os procedimentos e técnicas utilizados, como: entrevistas, análise documental, verificação física, amostragens, software ou ferramenta da análise de dados usados, os quais permitiram aos auditores obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião.

**Constatações:** consistem nos relatos dos problemas, fragilidades ou irregularidades identificadas durante a execução do trabalho, evidenciadas nos achados. São os registros que respondem aos objetivos do trabalho, ou seja, às questões de auditoria. São compostas por: nome, descrição, critério, condição, causa, consequência, evidências e inconformidade. Podem ser fundamentadas com exemplos, dados, análises, tabelas ou gráficos relevantes. Ao compor a constatação, a equipe deve dar destaque ao que é mais importante. Portanto, o que é principal deve ser incluído no início do texto. As constatações devem ser apresentadas de forma organizada,

de acordo com um critério preestabelecido como ordem cronológica, relevância, tema, causa, efeito ou risco.

**Recomendações:** são orientações com a finalidade de corrigir falhas ou desconformidades identificadas durante as auditorias, tratar riscos e aperfeiçoar processos de trabalho e controles. As recomendações são fundamentais para que a auditoria interna atinja seu propósito de agregar valor à gestão. Devem ser, preferencialmente, elaboradas com base na causa raiz para evitar novas ocorrências, mas também podem ter o foco na correção da condição ou até das consequências.

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

**Assinaturas:** campo destinado à identificação e assinatura dos responsáveis pela execução, revisão e aprovação dos trabalhos de Auditoria;

**Anexos do Relatório:** nesta seção, podem ser registradas informações adicionais: tabelas, relatório fotográfico, dentre outros.

## 7.5 ENCAMINHAMENTO DAS COMUNICAÇÕES AOS DESTINATÁRIOS

Cabe à CGE-AC estabelecer fluxos operacionais que garantam o encaminhamento das comunicações aos respectivos destinatários, observados os prazos e demais condições definidas neste Manual. O fundamental é que as comunicações sejam enviadas àqueles que delas necessitam para análise ou tomada de decisão, e aos

responsáveis pelo objeto auditado, pelo atendimento às recomendações e/ou pelo desenvolvimento do Plano de Ação (Anexo VII).

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

## 8. MONITORAMENTO

É a etapa em que a CGE-AC, por meio da Divisão de Monitoramento e Governança - DIMGOV, verifica a evolução das ações pactuadas com a Unidade Auditada, em conformidade com o resultado final e a conclusão do trabalho de auditoria. Além disso, o monitoramento destina-se a garantir que as ações sejam efetivamente implantadas dentro dos parâmetros e prazos acordados no Plano de Ação, quando houver.

Não basta que a CGE-AC, portanto, faça as recomendações. Há a necessidade de se verificar a efetividade destas, o que constitui, a um só tempo, uma forma de avaliar a qualidade dos trabalhos realizados e também de assegurar que a atividade de auditoria contribua efetivamente para o aperfeiçoamento da gestão pública, agregando valor às Unidades Auditadas. Os objetivos da auditoria, portanto, não são atingidos plenamente com a emissão do Relatório, mas somente quando são implementadas as respectivas recomendações e essas são avaliadas como suficientes pela CGE-AC.

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

### 8.1 O PROCESSO DE MONITORAMENTO

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

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

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

O Plano de Auditoria Interna deve incluir o monitoramento da implementação de recomendações em seu planejamento de atividades. Isso inclui não somente testes específicos para verificação de medidas adotadas pela unidade, mas também a verificação geral da situação em que se encontram as recomendações emitidas.

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

## 8.2 DA RESPONSABILIDADE DA UNIDADE AUDITADA

A responsabilidade pelo atendimento às recomendações emitidas pela CGE-AC compete aos gestores das Unidades Auditadas. Cabe à CGE-AC, o estabelecimento, a manutenção e a supervisão do processo de implementação das recomendações

por meio do monitoramento, com o auxílio das Unidades Setoriais que compõem o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual.

As recomendações devem ser atendidas, independentemente do gestor que esteja no cargo ou dos servidores envolvidos nas atividades correlatas. Caso haja alteração dos cargos ou funções dos responsáveis pela implementação das recomendações, a substituição deverá ser informada à CGE-AC.

A Unidade Auditada, ao presumir eventual impossibilidade de atendimento da recomendação no tempo acordado, poderá, antes de vencido o prazo, requerer mediante justificativa, a prorrogação do termo com indicação de nova data para cumprimento.

As recomendações, quando implementadas, deverão ser encaminhadas juntamente com a documentação comprobatória à CGE-AC, por meio das Unidades Setoriais. Em caso de recomendação que tenha perdido seu objeto, a Unidade Auditada deverá apresentar justificativa referente à não implementação.

### 8.3 SITUAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES

O monitoramento independe do instrumento de comunicação que gerou as recomendações e deve ser feito de forma dinâmica. É possível que as recomendações sejam alteradas ou mesmo canceladas devido a mudanças significativas em seu objeto, ou no contexto da Unidade Auditada, que as inviabilizem ou as tornem desnecessárias. É importante estabelecer essas situações possíveis a fim de facilitar a interpretação do atendimento às recomendações e, por conseguinte, o reporte à Alta Administração. Assim, as equipes classificarão as deliberações, segundo o grau de implementação, no período verificado, em:

- a) **A Implementar** – Quando não iniciadas ações que objetivem a implementação da recomendação;
- b) **Em Implementação** – Quando iniciadas ações objetivando a implementação da recomendação, mas que ainda não tenham sido totalmente cumpridas;

- c) **Implementada** – Quando, após a realização dos testes pela equipe de auditoria responsável pelo monitoramento, a implementação satisfez todos os requisitos constantes do texto da recomendação;
- d) **Não Implementada** – Quando, findo o prazo, após os testes realizados pela equipe de auditoria responsável pelo monitoramento, a implementação não satisfez os requisitos constantes do texto da recomendação;
- e) **Não Aplicável** – Quando, em razão de mudanças de condição ou de superveniência de fatos, torne-se inexequível o cumprimento ou a implementação da recomendação; e
- f) **Cancelada** – Quando, por erro de registro, for encerrada pela CGE-AC.

A CGE-AC manterá todos os documentos correspondentes a esses eventos como papéis de trabalho e registrará tais alterações, cancelamentos e respectivas justificativas em seu instrumento de monitoramento, seja por meio físico ou eletrônico.

#### **8.3.1 Monitoramento de Implementação de Recomendações Reiteradamente Não Atendidas**

A Alta Administração da Unidade Auditada tem a responsabilidade de zelar pelo cumprimento das recomendações emitidas pela CGE-AC e também de aceitar formalmente o risco correspondente, caso decida não as implementar. Se a Unidade Auditada optar por um nível de risco que pode ser inaceitável para a organização, a Diretoria de Auditoria e Controle deve discutir o assunto com a Alta Administração da Unidade Auditada. Caso a situação não seja resolvida, deverá então comunicar a questão para a Controladora-Geral do Estado.

Antes da discussão com a Alta Administração, o Diretor de Auditoria e Controle deverá avaliar a conveniência de fazer interlocução com as áreas responsáveis pelo

risco em questão para compartilhar suas preocupações, conhecer a perspectiva dos gestores envolvidos e orientá-los quanto à resposta a esse risco.

Nos casos de desatendimento persistente das recomendações prioritárias/relevantes, o Diretor de Auditoria e Controle comunicará tal fato à Controladora-Geral do Estado para encaminhamento das providências aos órgãos competentes.

#### **8.4 COMUNICAÇÃO DA SITUAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES**

A CGE-AC poderá ajustar com a Unidade Auditada a forma, o escopo e a periodicidade para apresentação da situação geral das recomendações, por meio de um Relatório Gerencial. Algumas das opções são as seguintes:

- a) informar a situação de todas as recomendações (grau de implementação);
- b) informar o percentual de recomendações de acordo com a situação em que se encontram; e
- c) informar a situação das recomendações relacionadas a objetos de maior risco, quando implementada a gestão de riscos na Administração Pública Estadual.

#### **8.5 RELATÓRIO DE MONITORAMENTO**

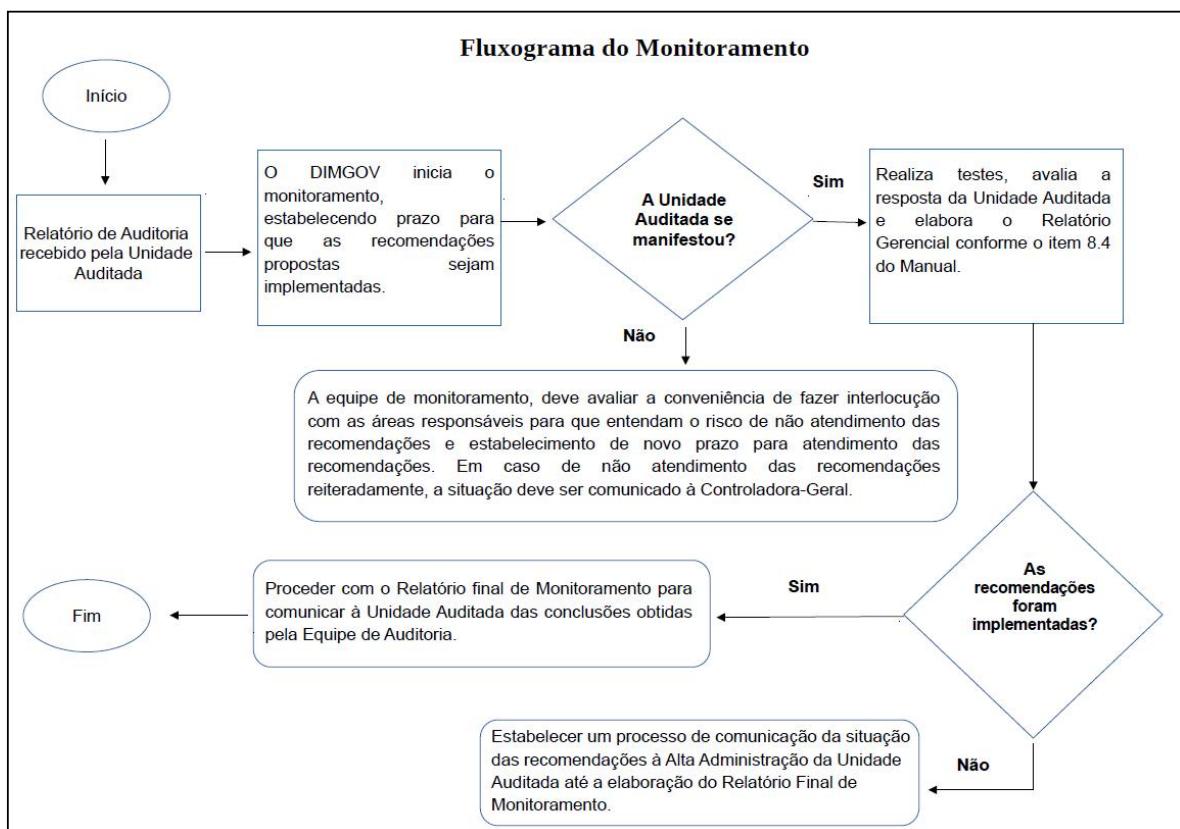
O referido processo encerra-se com a emissão do Relatório de Monitoramento, documento emitido pela CGE-AC e que contém o detalhamento do cumprimento das recomendações e deliberações pela Unidade Auditada. O Relatório de Monitoramento, neste sentido, é o instrumento que comunica e demonstra os resultados alcançados com a realização das ações estabelecidas entre a equipe de monitoramento e a Unidade Auditada ou no Plano de Ação. Trata-se do instrumento utilizado para demonstrar:

- a) o processo de monitoramento executado pela CGE-AC;

- b) a comunicação entre a equipe de monitoramento e a Alta Administração da Unidade Auditada;
- c) a efetiva implementação das recomendações realizadas na fase de auditoria; e
- d) o percentual de recomendações implementadas, em implementação, a implementar, não implementadas, não aplicáveis e canceladas.

Por fim, é importante que se estabeleça um canal de comunicação contínua entre a Divisão de Monitoramento e a Unidade Auditada, a fim de auxiliar o órgão/entidade no atingimento de seus objetivos, contribuindo na agregação de valor.

Segue o fluxograma das etapas do processo de monitoramento:



## 9. GLOSSÁRIO

**Accountability:** obrigação dos agentes e das organizações que gerenciam recursos públicos de assumir integralmente as responsabilidades por suas decisões e pela prestação de contas de sua atuação de forma voluntária, inclusive sobre as consequências de seus atos e omissões.

**Adicionar valor (Aregar valor):** a atividade de auditoria interna agrega valor à organização (e às suas partes interessadas) quando proporciona avaliação objetiva e relevante e contribui para a eficácia e eficiência dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles.

**Alta Administração:** a Alta Administração representa o mais alto nível estratégico e decisório de um órgão ou entidade, seja ela parte da Administração Pública Estadual Direta ou Indireta. Na Administração Pública Estadual Direta, a Alta Administração é, em regra, composta pelos Secretários de Estado; Controladora-Geral do Estado e Procuradora-Geral do Estado; na Administração Indireta, pelos Presidentes. Todavia, para os efeitos deste Manual, deve ser considerado como Alta Administração todo e qualquer responsável por tomar decisões de nível estratégico, independentemente da natureza da Unidade e das nomenclaturas utilizadas.

**Benchmarking:** técnica voltada para a identificação e implementação de boas práticas de gestão. Seu propósito é determinar, mediante comparações de desempenho e de boas práticas, se é possível aperfeiçoar o trabalho desenvolvido em uma organização. O *benchmarking* pode ajudar na identificação de oportunidades de melhorar a eficiência e proporcionar economia.

**Ceticismo profissional:** postura que inclui uma mente questionadora e alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria.

**Conflito de interesse:** situação na qual o auditor tem interesse profissional ou pessoal conflitante com o desempenho da auditoria, comprometendo sua

objetividade. O conflito pode surgir antes ou durante o trabalho de auditoria e criar uma aparência de impropriedade que pode abalar a confiança no auditor, na CGE, na Unidade Auditada ou na atividade de auditoria interna.

**Conselho:** estrutura colegiada com poder decisório encarregada de gerir, em nível estratégico, as atividades e a administração de um órgão ou entidade da Administração Pública Estadual, não se confundindo com conselhos e comissões de caráter opinativo.

**Distorção relevante:** alterações que razoavelmente influenciam as decisões relevantes tomadas com base na informação do objeto.

**Eficácia:** grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados. O conceito de eficácia diz respeito à capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações.

**Eficiência:** relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade. Essa dimensão refere-se ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos. Pode ser examinada sob duas perspectivas: minimização do custo total ou dos meios necessários para obter a mesma quantidade e qualidade de produto; ou otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado.

**Erro:** ato não-voluntário, não-intencional, resultante de omissão, desconhecimento, imperícia, imprudência, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de documentos, registros ou demonstrações. Existe apenas culpa, pois não há intenção de causar dano.

**Fraude:** quaisquer atos ilegais caracterizados por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança. As fraudes são perpetradas por partes e organizações, a fim

de se obter dinheiro, propriedade ou serviços; para evitar pagamento ou perda de serviços; ou para garantir vantagem pessoal ou em negócios.

**Gerenciamento de riscos:** processo para identificar, analisar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, para fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização.

**Gestor(es):** servidores ou empregados públicos, civis ou militares, ocupantes de cargo efetivo ou em comissão, que compõem o quadro funcional dos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual, responsáveis pela coordenação e pela condução dos processos e atividades da unidade, incluídos os processos de gerenciamento de riscos e controles.

**Governança:** combinação de processos e estruturas implantadas pela Alta Administração, para informar, dirigir, administrar e monitorar as atividades da organização, com o intuito de alcançar os seus objetivos. A governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

**Illegalidade:** é o ato ou fato contrário ao ordenamento jurídico, incluídas as leis e outros atos normativos, bem como os princípios jurídicos.

**Impropriedade:** são falhas de natureza formal de que não resulte dano ao erário e outras que têm o potencial para conduzir à inobservância aos princípios de administração pública ou à infração de normas legais e regulamentares, tais como deficiências nos controles internos da gestão, violações de cláusulas, abuso, imprudência, imperícia.

**Independência:** é a imunidade quanto às condições que ameaçam a capacidade da atividade de auditoria interna de conduzir suas responsabilidades de maneira imparcial.

**Indicadores de desempenho:** trata-se de um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas.

**Irregularidade:** é a prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico, desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, tais como fraudes, atos ilegais, omissão no dever de prestar contas, violações aos princípios de administração pública.

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

**Materialidade:** constitui critério utilizado na seleção de objetos de auditoria e refere-se ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados em determinada unidade administrativa, função, macroprocesso, ação de governo, política, etc.

**Objetividade:** é a prática da atividade de auditoria de modo imparcial que permite aos auditores executarem os trabalhos de maneira segura e efetiva que não comprometa a qualidade do resultado. Requer que os auditores não subordinem a outras pessoas o seu julgamento em assuntos de auditoria, que mantenham uma atitude de imparcialidade, que possuam honestidade intelectual e que estejam livres de conflitos de interesse.

**Objeto de auditoria:** unidade, função, processo, sistema ou similar, sob a responsabilidade de uma Unidade Auditada, sobre a qual pode ser realizada atividades de avaliação ou consultoria.

**Órgão Central do Sistema de Controle Interno:** condição atribuída por lei à Controladoria-Geral do Estado, órgão do Poder Executivo Estadual, responsável

pela execução centralizada das atividades de prevenção, orientação, controle, auditoria, fiscalização e avaliação da gestão.

**Probabilidade:** trata-se da possibilidade de que um dado evento possa ocorrer. Pode ser expressa utilizando-se de termos qualitativos (frequente, comum, possível, incomum, raro) ou quantitativos, como percentual de probabilidade ou frequência.

**Proficiência:** capacidade dos auditores de realizar os trabalhos para os quais foram designados. Os auditores devem possuir e manter o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais.

**Questões de auditoria:** consistem nos objetivos do trabalho descritos em forma de perguntas. São necessárias para direcionar os trabalhos para os resultados que se pretendem atingir.

**Risco:** possibilidade de ocorrer um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos da Unidade Auditada. Em geral, o risco é medido em termos de impacto e de probabilidade.

**Risco de auditoria:** possibilidade de que a informação ou atividade sujeita à exame contenha erros significativos ou irregularidades e não sejam detectados na execução da auditoria. É a possibilidade de emitir um Relatório de Auditoria incorreto por não ter detectado esses erros ou irregularidades significativas que modificariam a opinião expressa no Relatório.

**Segregação de funções:** consiste na separação de funções de tal forma que estejam segregadas entre pessoas diferentes, a fim de reduzir o risco de erros ou de ações inadequadas ou fraudulentas. Geralmente implica dividir as responsabilidades de registro, autorização e aprovação de transações, bem como de manuseio dos ativos relacionados.

**Serviços de avaliação:** atividade de auditoria que consiste no exame objetivo da evidência, com o propósito de fornecer ao órgão ou entidade da Administração

Pública Estadual uma avaliação tecnicamente autônoma e objetiva sobre o escopo da auditoria.

**Serviços de consultoria:** atividade de auditoria que consiste em assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados, prestados em decorrência de solicitação específica do órgão ou entidade da Administração Pública Estadual, cuja natureza e escopo são acordados previamente e que se destinam a adicionar valor e a aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e a implementação de controles internos na organização, sem que o auditor assuma qualquer responsabilidade que seja da administração da Unidade Auditada.

**Sistema de Controle Interno:** conjunto de unidades técnicas, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno previstas na Constituição e normatizadas em cada nível de governo.

**Unidades Setoriais:** os órgãos setoriais de controle interno das Secretarias de Estado e das unidades assemelhadas, das autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista.

**Unidade Auditada:** órgão ou entidade da Administração Pública Estadual para o qual a CGE-AC contribui com a gestão, por meio de atividades de avaliação e de consultoria. Para os fins deste Manual, o termo Unidade Auditada, no contexto dos trabalhos de avaliação e consultoria, também pode ser compreendido como macroprocesso, processo, unidade gestora ou objeto sobre o qual incida um trabalho de auditoria.

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

## 10. REFERÊNCIAS

AMAZONAS. Controladoria-Geral do Estado do Amazonas. Manual de auditoria interna governamental. Manaus, 2019. Disponível em: < [http://www.cge.am.gov.br/wpcontent/uploads/2019/10/Manual\\_de\\_Auditoria\\_Interna\\_Governamental.pdf](http://www.cge.am.gov.br/wpcontent/uploads/2019/10/Manual_de_Auditoria_Interna_Governamental.pdf) >. Acesso em: 20/09/2024.

BRASIL. Controladoria Geral do Estado de São Paulo. Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Estadual (MOT). São Paulo/SP: CGE, 2023.

BRASIL. Controladoria Geral do Estado de Rondônia. Manual de Auditoria Interna: Serviços de Avaliação. Porto Velho/RO: CGE, 2024.

BRASIL. Controladoria Geral do Município de Rio Branco. Manual de Auditoria Interna. Rio Branco/ACRE: CGM, 2024.

BRASIL. Decreto Estadual nº 3.847, de 10 de fevereiro de 2009. Regulamenta o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, previsto no art. 64 da Constituição do Estado do Acre, 2009.

BRASIL. Governo do Estado do Mato Grosso do Sul. Manual de Auditoria Interna Governamental Do Poder Executivo Estadual. Campo Grande, 2022.

BRASIL. Lei Complementar Estadual nº 419, de 15 de dezembro de 2022. Estabelece a estrutura básica da administração do Poder Executivo do Estado do Acre, 2022.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>. Acesso em 13/06/2024.

BRASIL. Portaria CGE nº 57, de 23 de agosto de 2024. Estabelece o Regimento Interno da Controladoria-Geral do Estado. 2024.

BRASIL. Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Aprovado pela Instrução Normativa SFC nº 3, de 9 de junho de 2017.

BRASIL. Resolução TCE AC nº 076, de 13 de setembro de 2012. Dispõe sobre a obrigatoriedade da criação do controle interno nos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como no Ministério Público e Tribunal de Contas, estabelecendo as diretrizes a serem observadas na estruturação e funcionamento do sistema de controle interno e dá outras providências, 2012.

**ANEXOS****ANEXO I – ORDEM DE SERVIÇO DE AUDITORIA (OSA)**

<b>OSA Nº:</b>	<b>Data de Emissão:</b>
<b>Unidade de Auditoria:</b>	
<b>Órgão/Entidade auditada:</b>	
<b>Tipo de Auditoria:</b>	
<b>Objeto de Auditoria</b>	
<b>OBJETIVOS:</b> (descrever os objetivos do trabalho a ser realizado)	
<b>Identificação do responsável pela emissão da OSA</b>	
<b>Controladora-Geral do Estado</b>	

CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO  
DIRETORIA DE AUDITORIA E CONTROLE – DIRACON

**ANEXO II – MATRIZ DE PLANEJAMENTO**

**Processo nº:**

**Unidade ou objeto examinado:** Nome do órgão/entidade auditada

**Objetivo:** Enunciar de forma clara e resumida o objetivo da auditoria.

**Equipe de Auditoria:**

<b>Problema (facultativo) ou Risco</b>	<b>Questões de auditoria</b>	<b>Critério (o que deve ser)</b>	<b>Informações requeridas</b>	<b>Fontes de informação</b>	<b>Procedimentos de auditoria</b>	<b>Possíveis limitações para a execução da auditoria</b>	<b>Membro da equipe responsável pela execução</b>	<b>Período</b>	<b>Possíveis constatações</b>
O problema consiste na descrição daquilo que motivou a auditoria. Deve ser bem delimitado e expresso de forma clara e concisa.	Correspondem aos objetivos do trabalho, descritos em forma de perguntas. São necessárias para direcionar os trabalhos para os resultados que se pretende atingir.	É o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado.	Deve ser preenchida com as informações que serão necessárias para responder às questões de auditoria. Exemplos: dados extraídos do Safira.	É a identificação de onde as informações requeridas estão disponíveis, por exemplo, sistemas corporativos; sistemas internos da unidade; instalações físicas da Unidade Auditada.	Conjunto de exames que têm como finalidade obter evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, que permitam responder a uma questão de auditoria.	Fatos que podem impossibilitar a verificação de alguns aspectos ou a utilização de algumas técnicas. Exemplo: foi constatado que a população alvo da pesquisa é, em sua maioria, analfabeto, o que impossibilitará a utilização de questionários.	Pessoa(s) da equipe encarregada(s) da execução de cada procedimento	Dia(s) em que o procedimento será executado.	Esclarecer precisamente que conclusões ou resultados podem ser alcançados.

CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO  
DIRETORIA DE AUDITORIA E CONTROLE – DIRACON

### ANEXO III – OFÍCIO DE APRESENTAÇÃO

**OFÍCIO/CGE/GAB Nº XXX/2024**

Rio Branco-Acre, xx de xx de 20xx.

Ao Senhor,

xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

**Secretário de Estado de xxxx**

**Assunto:** Auditoria.

Senhor Secretário, (Cargo dirigente máximo da Unidade Auditada)

Ao cumprimentá-lo cordialmente, conforme previsto no Plano Anual de Auditoria Interna da Controladoria-Geral do Estado, informo que será dado início aos trabalhos de auditoria com o objetivo de xxxxx.

Por oportuno, para o bom andamento dos trabalhos, solicito que o órgão indique um servidor para servir de contato e atender a equipe de auditoria com informações específicas, caso se faça necessário, ao longo do processo de análise.

Cabe informar que a obstrução ao livre exercício das auditorias, bem como a sonegação de processo, documento ou informação, ensejará a apuração de responsabilidade nos termos do art. xxx

Na oportunidade, reitero votos de elevada estima e distinta consideração.

Atenciosamente,

---

**Controladora-Geral do Estado**

CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO  
DIRETORIA DE AUDITORIA E CONTROLE – DIRACON

**ANEXO IV – SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA (SA)**

Senhor Secretário, (Cargo dirigente máximo da Unidade Auditada),

Considerando o disposto no artigo A da Lei nº X.XXX/AAAA e com vistas a subsidiar os trabalhos de auditoria que serão/estão sendo realizados nessa unidade, solicitamos o seguinte:

1. Apresentar os originais dos processos (Em caso de Processo Físicos):

a) Processo nº XXXX/AAAA: [quando possível, especificar páginas].

2. Providenciar cópias digitais dos seguintes documentos:

a) Processo nº \_\_\_\_\_, Ofício nº \_\_\_\_\_; Portaria nº \_\_\_\_\_.

Os processos solicitados no item 1 deverão ser apresentados à equipe de auditoria, no Gabinete da CGE ou na unidade (especificar sala, quando a equipe estiver na Unidade Auditada).

Os documentos solicitados no item 2 deverão ser digitalizados e encaminhados eletronicamente via SEI.

Quando do envio das informações à equipe de auditoria, é importante que sejam identificados os responsáveis pela informação, a fonte da informação e que os documentos estejam datados e assinados.

As informações solicitadas neste documento deverão ser apresentadas até o dia \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_.

Caso algumas das informações requeridas estejam indisponíveis, deverão ser encaminhadas as devidas justificativas à equipe de auditoria dentro do prazo estabelecido para o atendimento à esta S.A.

A equipe de auditoria estará disponível para prestar quaisquer esclarecimentos em relação as informações solicitadas.

Atenciosamente,

---

**Diretor de Auditoria e Controle**

CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO  
DIRETORIA DE AUDITORIA E CONTROLE – DIRACON

**ANEXO V – NOTA DE AUDITORIA (NA)**

**NOTA DE AUDITORIA Nº. (Numeração sequencial da Nota)**

**Processo SEI Nº:** \_\_\_\_\_

**Unidade Auditada:** \_\_\_\_\_

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

Devido aos trabalhos de auditoria em andamento nesta Unidade, foram identificadas situações que, em razão de sua importância, requerem medidas de saneamento imediatas, conforme detalhado a seguir:

**1. Achado (Nome):**

- Descrição:
- Recomendação:
- Prazo para atendimento: \_\_\_ / \_\_\_ / \_\_\_\_\_. .

**2. Achado (Nome):**

- Descrição:
- Recomendação:
- Prazo para atendimento: \_\_\_ / \_\_\_ / \_\_\_\_\_. .

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

Atenciosamente,

**Coordenador da Equipe de Auditoria**

CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO  
DIRETORIA DE AUDITORIA E CONTROLE – DIRACON

**ANEXO VI – MATRIZ DE ACHADOS**

**Processo nº:** \_\_\_\_\_

**Unidade ou objeto examinado:** Nome do órgão/entidade auditado

**Objetivo:** Enunciar de forma clara e resumida o objetivo da auditoria.

<b>Descrição do Achado</b>	<b>Objetivos</b>	<b>Critério</b>	<b>Evidência</b>	<b>Causa</b>	<b>Efeito</b>	<b>Recomendação</b>
Deve ser preenchido o enunciado do achado, basicamente o título da irregularidade impropriedade.	Indicar o documento, o projeto, o programa, o processo ou o sistema no qual o achado foi constatado.	Legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário ou padrão adotado.	Informações obtidas e situações encontradas durante a auditoria, no intuito de documentar os achados e respaldar as conclusões e opiniões da equipe de auditoria.	O que motivou a ocorrência do achado.	Consequências ou possíveis consequências do achado, deve ser definido se o efeito é potencial ou real.	Recomendações da equipe de auditoria para atacar a causa e regularizar a situação encontrada.

CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO  
DIRETORIA DE AUDITORIA E CONTROLE – DIRACON

## ANEXO VII – PLANO DE AÇÃO

**Processo nº:** \_\_\_\_\_

**Unidade ou objeto examinado:** Nome do órgão/entidade auditada

**Objetivo:** Enunciar de forma clara e resumida o objetivo da auditoria.

Constatações Detectadas	Recomendações	Providências	Responsáveis	Procedimentos	Prazos
		(o que fazer)	(quem fazer)	(como fazer)	(quando fazer)
Informação extraída do Relatório de Auditoria	Informação extraída do Relatório de Auditoria	Preenchimento pela Unidade Auditada	Preenchimento Unidade Auditada	Preenchimento pela Unidade Auditada	Preenchimento pela Unidade Auditada

**Observações:**

**CGE**  
CONTROLADORIA-GERAL  
DO ESTADO



**GOVERNO DO  
ACRE**  
Trabalho para cuidar das pessoas

[www.cge.ac.gov.br](http://www.cge.ac.gov.br)  
(68) 3215-4121