

# MANUAL DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL



# CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS



## **Governador do Estado**

Wilson Miranda Lima

## **Vice-Governador do Estado**

Carlos Alberto Souza de Almeida Filho

## **Controlador-Geral do Estado**

Alessandro Moreira Silva

## **Subcontrolador-Geral de Controle Interno**

Lucia de Fátima Ribeiro Magalhães

### **Elaboração**

Manuella Silvestre

### **Revisão**

Tereza Cristina Mota dos Santos Pinto

### **Diagramação**

Rodrigo Junio Alves de Souza



# SUMÁRIO

Item		Pag.
	<b>Lista de Siglas</b>	6
1.	<b>Apresentação e Base Legal</b>	7
2.	<b>Controle Interno</b>	7
2.1	Objetivos Gerais	8
2.2	Finalidade da Auditoria Interna Governamental	8
3.	<b>Princípios Éticos</b>	9
4.	<b>Tipos de Auditoria Governamental</b>	11
5.	<b>Fases da Auditoria Governamental</b>	13
6.	<b>Planejamento da Atividade de Auditoria Interna</b>	13
6.1	Plano Anual de Auditoria Interna	14
6.1.1	Definição do Universo de Auditoria	14
6.1.2	Seleção dos Trabalhos de Auditoria	15
6.1.3	Conteúdo do Plano Anual de Auditoria Interna	15
6.1.4	Atividades de Avaliação do Plano Anual de Auditoria Interna	16
6.1.5	Monitoramento das Recomendações Não Implementadas	17
6.1.6	Demandas Extraordinárias	17
6.1.7	Alteração do Plano Anual de Auditoria Interna	17
6.1.8	Formalização do Plano Anual de Auditoria Interna	17
6.2	Planejamento dos Trabalhos (Individuais) de Auditoria	18
6.2.1	Análise Preliminar do Objeto da Auditoria	20
6.2.2	Entendimento Acerca da Unidade Auditada	20
6.2.3	Mapeamento/Validação do Objeto Selecionado	21
6.2.4	Objetivo e Escopo do Trabalho de Auditoria	22
6.2.5	Análise de Riscos da Unidade Auditada	23
6.2.6	Procedimentos de Auditoria	25
6.2.7	Técnicas de Auditoria	26
7.	<b>Execução do Trabalho de Auditoria</b>	37
7.1	Comunicação com a Unidade Auditada durante a Execução	38
7.2	Coleta e Análise de Dados	40
7.3	Evidências	40
7.4	Achados de Auditoria (Constatações ou Observações)	44
7.4.1	Requisitos Básicos dos Achados de Auditoria	44
7.4.2	Componentes dos Achados de Auditoria	45
7.5	Documento Auxiliar para Estruturação dos Achados de Auditoria	46
7.6	Quatificação dos Benefícios do Controle	47
7.7	Responsabilização	47
7.8	Recomendações	48
7.9	Manifestação da Unidade Auditada	50
7.10	Papéis de Trabalho	50
8.	<b>Solicitação de Auditoria</b>	55
9.	<b>Nota de Auditoria</b>	56
10.	<b>Relatório de Auditoria</b>	56

10.1	Formas de Relatório de Auditoria	56
10.2	Tipos de Relatório de Auditoria	57
10.3	Componentes do Relatório de Auditoria	57
11.	<b>Monitoramento</b>	59
11.1	Processo de Monitoramento	60
11.2	Formas e Critérios de Monitoramento do Plano de Providências	60
11.3	Situação das Recomendações	61
11.4	Monitoramento da Implementação de Recomendações Reiteradamente Não Atendidas	61
12.	<b>Comunicação dos Resultados</b>	61
12.1	Qualidade das Comunicações	62
12.2	Qualidade da Redação	63
12.3	Formas de Comunicação dos Resultados	63
12.4	Encaminhamento das Comunicação aos Destinatários	64
13.	<b>Programa de Gestão de Melhoria da Qualidade</b>	64
14.	<b>Glossário</b>	66
15.	<b>Referências</b>	70
	<b>Modelos</b>	
	Anexo I – Modelo do Planejamento	72
	Anexo II – Modelo da Ordem de Serviço (OS)	74
	Anexo III – Modelo do Ofício de Apresentação	75
	Anexo IV – Modelo da Solicitação de Auditoria (SA)	76
	Anexo V – Modelo da Matriz de Planejamento	77
	Anexo VI – Modelo da Nota de Auditoria	78
	Anexo VII – Modelo da Matriz de Achados	79
	Anexo VIII – Modelo de Relatório	81
	Anexo IX – Modelo da Matriz de Responsabilização	85
	Anexo X – Modelo do Plano de Providências	86

## LISTA DE SIGLAS

<b>CFC</b>	Conselho Federal de Contabilidade
<b>CGE</b>	Controladoria-Geral do Estado
<b>COSO</b>	The Comitee of Sponsoring Organizations
<b>INTOSAI</b>	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
<b>ISSAI</b>	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
<b>NAG</b>	Normas de Auditoria Governamental
<b>NBASP</b>	Normas Brasileiras de Auditoria do Serviço Público
<b>NBC</b>	Normas Brasileiras de Contabilidade
<b>NBCTA</b>	Normas de Auditoria Independente de Informação Contábil
<b>PAINT</b>	Plano Anual de Auditoria Interna
<b>PGMQ</b>	Programa de Gestão de Melhoria da Qualidade
<b>SCI</b>	Sistema de Controle Interno
<b>SGCI</b>	Subcontroladoria-Geral de Controle Interno
<b>TAAC</b>	Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador

---

## 1. APRESENTAÇÃO E BASE LEGAL

A Controladoria-Geral do Estado foi instituída pela Lei Delegada n. 3, de 9 de junho de 2005, por transformação da Secretaria de Estado de Controle Interno, Ética e Transparência – SCI, já prevista no art. 3º. inciso I, alínea “a”, item 4, da Lei Delegada 2, de 14 de abril de 2005.

Hoje, a Controladoria-Geral do Estado é regulamentada pela Lei n. 4.455, de 3 de abril de 2017, que determinou a extinção da Ouvidoria Geral do Estado e a absorção de suas finalidades, competências, direitos e obrigações pela Controladoria-Geral do Estado.

Por meio do Anexo I ao Decreto n. 40.824, de 17 de junho de 2019, foi definido o Regimento Interno da CGE/AM, sendo previsto em sua estrutura a Subcontroladoria-Geral de Controle Interno, com a finalidade de apoiar e orientar o Controlador-Geral do Estado na missão de assegurar o adequado funcionamento dos órgãos e entidades estaduais, na busca da máxima eficiência e transparência do Poder Público.

A Constituição Federal fixa, em seus artigos 70 e 74, atribuições ao Sistema de Controle Interno em diversos dispositivos, delineando a abrangência da atuação desse Sistema.

A Constituição do Estado do Amazonas, em seu artigo 45, estabelece que os Poderes do Estado manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de avaliar, dentre outros, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado, bem como comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração estadual, e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

No que se refere à legislação infraconstitucional, a Lei n. 4.320/1964 em seus artigos 76 a 80, ao estabelecer normas de direito financeiro e controle dos orçamentos públicos, definiu as competências do controle interno.

Em complemento, o art. 113, §2º da Lei n. 8.666/1993, igualmente, ressalta a importância do controle interno, atribuindo ao sistema competência para analisar documentos de processos licitatórios em andamento.

A Lei Complementar n.101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), por sua vez, reforçou a importância do Sistema de Controle Interno e acrescentou novas atribuições (art. 54, parágrafo único e 59).

Este manual, elaborado com base nas Normas de Auditoria Governamental (NAG), nas Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), nas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), emitidas pela INTOSAI, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores e nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), tem por finalidade orientar os trabalhos e definir os procedimentos necessários para a realização da auditoria interna.

## 2. CONTROLE INTERNO

Conforme definido pelo COSO, controle interno é o processo conduzido pela estrutura de governança, administração e por outros profissionais da entidade, desenvolvido para proporcionar segurança razoável quanto à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade (COSO, 2013).

---

Em 2004, a Intosai publicou a revisão das Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público (INTOSAI, 2004), alinhando-as ao Coso, momento em que adotou a seguinte definição:

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de accountability; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.

## 2.1 Objetivos Gerais

Considerando as disposições da CF/88, arts 70 a 74, o controle interno deve estar subordinado administrativamente ao respectivo titular do Poder Legislativo, Executivo ou Judiciário, com a finalidade de:

- ✓ proteger e salvaguardar os bens e outros ativos contra fraudes, perdas ou erros não-intencionais;
- ✓ assegurar o grau de confiabilidade da informação contábil-financeira, com o objetivo de auxiliar o processo de tomada de decisões;
- ✓ promover a eficiência, a eficácia e a economicidade no desempenho e utilização dos recursos públicos;
- ✓ impulsionar a adesão à política estabelecida pela administração à qual se vincula e servir de guardião dos princípios de controle interno integrados.

## 2.2 Finalidade da Auditoria Interna Governamental

O Tribunal de Contas da União define auditoria como exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado (Manual de Auditoria Governamental do TCU).

A NAG 1102 define auditoria como “o exame independente, objetivo e sistemático de dada matéria, baseado em normas técnicas e profissionais, no qual se confronta uma condição com determinado critério com o fim de emitir uma opinião ou comentários”.

A Auditoria Interna, por sua vez, é uma atividade de avaliação independente dentro de uma organização para revisar as operações contábeis, financeiras e outros, com a finalidade de prestar serviço à administração. É um controle administrativo cuja função é medir e avaliar a eficiência dos outros controles (Instituto dos Auditores Internos Estados Unidos, 1956).

Ou seja, a auditoria interna é o meio funcional que permite aos administradores de uma entidade receber, de fontes internas, a segurança de que os processos pelos quais são responsáveis estão em conformidade com as normas, reduzindo ao mínimo a probabilidade de ocorrência de práticas ineficientes e antieconômicas, erros ou fraudes.

No planejamento dos trabalhos, a auditoria interna deve considerar as estratégias, os objetivos, as metas da organização, os riscos a que os processos da unidade auditada estão sujeitos, além das expectativas dos destinatários dos trabalhos de auditoria, quais sejam: a alta administração, os gestores dos órgãos e das entidades públicas estaduais e a sociedade, de modo geral, para que,



---

dessa forma, possa contribuir de forma tempestiva e efetiva, em assuntos relevantes, críticos e/ou estratégicos.

De forma geral, a auditoria pública tem por objetivo examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados, bem como apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e dos controles internos das unidades da administração direta e indireta.

A adequação dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos existe quando a Administração planeja e define esses processos de modo que possam proporcionar razoável certeza que os objetivos e metas da organização serão alcançados de forma eficiente e econômica.

Para o bom desempenho das atividades de auditoria interna, deve haver independência sem qualquer influência de membros do Poder Executivo Estadual.

O trabalho deve ser estruturado, com base em normas e padrões técnicos e profissionais, respeitando as Normas de Auditoria Governamental e as orientações do The Institute of Internal Auditors (IIA).

Os trabalhos podem ser desenvolvidos sob a forma de serviços de avaliação (exame dos atos praticados) e de serviços de consultoria (assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados).

### **3. PRINCÍPIOS ÉTICOS**

A fim de proporcionar credibilidade e autoridade à atividade de auditoria interna governamental, os auditores devem desempenhar suas funções em estrita consonância com requisitos éticos e em conformidade com os princípios fundamentais da integridade, objetividade, confidencialidade e competência.

#### **a) Integridade**

- ✓ Servir ao interesse público e honrar a confiança pública, executando seus trabalhos com honestidade, diligência e responsabilidade, contribuindo para o alcance dos objetivos legítimos e éticos da unidade auditada;
- ✓ Evitar quaisquer condutas que possam comprometer a confiança em relação ao seu trabalho e renunciar a quaisquer práticas ilegais ou que possam desacreditar a sua função, a instituição em que atuam ou a própria atividade de auditoria interna governamental;
- ✓ Ser capazes de lidar de forma adequada com pressões ou situações que ameacem seus princípios éticos ou que possam resultar em ganhos pessoais ou organizacionais inadequados, mantendo conduta íntegra e irreparável;
- ✓ Comportar-se com cortesia, respeito e urbanidade no trato com pessoas, mesmo em situações de divergência de opinião, abstendo-se de emitir juízo ou adotar práticas que indiquem qualquer tipo de discriminação ou preconceito;
- ✓ Observar a lei e divulgar todas as informações exigidas por lei e pela profissão.

---

## **b) Sigilo Profissional**

- ✓ Utilizar as informações e recursos públicos somente para fins oficiais, sendo vedada a utilização de informações relevantes ou potencialmente relevantes, obtidas em decorrência dos trabalhos, em benefício de interesses pessoais, familiares ou de organizações pelas quais o auditor tenha qualquer interesse;
- ✓ Manter sigilo e agir com cuidado em relação a dados e informações obtidos em decorrência do exercício de suas funções;
- ✓ Não divulgar informações relativas aos trabalhos desenvolvidos ou a serem realizados ou repassá-las a terceiros sem prévia anuência da autoridade competente;
- ✓ Realizar as comunicações sobre os trabalhos de auditoria sempre em nível institucional, contemplando todos os fatos materiais de conhecimento do auditor que, caso não divulgado, possa distorcer o relatório apresentado sobre as atividades objeto da avaliação.

## **c) Proficiência**

- ✓ Possuir o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais;
- ✓ Reunir, em conjunto, qualificação e conhecimentos necessários para o trabalho (técnicas de auditoria; identificação e mitigação de riscos; das normas aplicáveis; entendimento das operações da unidade auditada; compreensão e experiência acerca da auditoria a ser realizada; e habilidade para exercer o julgamento profissional devido);
- ✓ Zelar pelo aperfeiçoamento de seus conhecimentos, habilidades e outras competências, por meio do desenvolvimento profissional contínuo.

## **d) Zelo Profissional**

a) Adotar o cuidado esperado de um profissional prudente e competente, mantendo postura de ceticismo profissional; agir com atenção; demonstrar diligência e responsabilidade no desempenho das tarefas a ele atribuídas, de modo a reduzir ao mínimo a possibilidade de erros; e buscar atuar de maneira precipuamente preventiva;

b) Levar em consideração, no planejamento dos trabalhos, a sua extensão, as expectativas do destinatário, a complexidade, a materialidade ou a significância relativa dos assuntos sobre os quais os testes serão aplicados e deve prever a utilização de auditoria baseada em tecnologia e outras técnicas de análise adequadas;

c) Considerar 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;

d) Estar alerta aos riscos significativos que possam afetar os objetivos, as operações ou os recursos da unidade auditada.

## e) Autonomia Técnica e Objetividade

- ✓ Desenvolver trabalhos de maneira imparcial, livre de interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na comunicação dos resultados;
- ✓ Atuar de forma imparcial e isenta, evitando situações de conflito de interesses ou quaisquer outras que afetem sua objetividade, de fato ou na aparência, ou comprometam seu julgamento profissional;
- ✓ Declarar impedimento nas situações que possam afetar o desempenho das suas atribuições e, em caso de dúvidas sobre potencial risco para a objetividade, buscar orientação junto aos responsáveis pela supervisão do trabalho ou instância similar, conforme apropriado na organização;
- ✓ Abster-se de auditar operações específicas com as quais esteve envolvido nos últimos 24 meses, quer na condição de gestor, quer em decorrência de vínculos profissionais, comerciais, pessoais, familiares ou de outra natureza, mesmo que tenha executado atividades em nível operacional;
- ✓ Garantir que as comunicações decorrentes dos trabalhos de auditoria sejam precisas, e as conclusões e opiniões sobre os fatos ou situações examinadas estejam respaldadas por critérios e evidências adequados e suficientes;
- ✓ Reportar à alta administração, se houver, as eventuais interferências, de fato ou veladas.

## 4. TIPOS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

O art. 71, IV da CF/88 prevê que a atuação governamental deve ser executada em cinco **tipos** de auditoria: contábil; financeira; orçamentária; operacional; e, patrimonial.

A auditoria governamental na classificação da Intosai pode ser dividida em três grandes modalidades: **financeira** (ISSAI 1000), **operacional** (ISSAI 3000) e de **conformidade** (ISSAI 4000) (disponíveis em <http://www.issai.org/composite-344.htm>), assim definidas:

a) **Auditoria financeira** tem como finalidade determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir ao auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.

b) **Auditoria operacional** 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.

c) **Auditoria de conformidade** é realizada para avaliar se 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.

Por outro lado, **auditoria governamental** está definida nas NAGs como (NAG 1102.1):

exame efetuado em entidades da administração direta e indireta, em funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e a aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do sistema de controles internos (SCI).

É realizada por profissionais de auditoria governamental, por intermédio de levantamentos de informações, análises imparciais, avaliações independentes e apresentação de informações seguras, devidamente consubstanciadas em evidências, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética, transparência e proteção do meio ambiente, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública.

Segundo as mesmas normas, a auditoria governamental pode ser classificada em auditoria operacional (NAG 1102.1.2) e auditoria de regularidade (NAG 1102.1.1), esta última podendo ser do tipo contábil/financeira (NAG 1102.1.1.1) ou de cumprimento legal (NAG 1102.1.1.2).

a) **Auditoria de regularidade** é o exame e avaliação dos registros, das demonstrações contábeis, das contas governamentais, das operações e dos sistemas financeiros, do cumprimento das disposições legais e regulamentares, dos sistemas de controle interno, da probidade e da correção das decisões administrativas, e da legalidade, economicidade e legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à sua jurisdição (NAG 1102.1.1).

✓ **Auditoria Contábil:** exame das demonstrações contábeis e outros relatórios financeiros com o objetivo de expressar uma opinião – materializada em um documento denominado relatório de auditoria – sobre a adequação desses demonstrativos em relação a NAGs, aos Princípios de Contabilidade (PCs), às Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), sejam elas profissionais ou técnicas, e à legislação pertinente. Em uma auditoria contábil o profissional de auditoria governamental deverá verificar se as demonstrações contábeis e outros informes representam uma visão fiel e justa do patrimônio envolvendo questões orçamentárias, financeiras, econômicas e patrimoniais, além dos aspectos de legalidade (NAG 1102.1.1.1).

✓ **Auditoria de Cumprimento Legal:** exame da observância das disposições legais e regulamentares aplicáveis (NAG 1102.1.1.2).

b) **Auditoria operacional** é o instrumento que tem por finalidade avaliar, quanto aos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade, os programas, projetos e atividades, considerados no seu conjunto, dos órgãos ou entidades que integram a Administração Pública, ou aqueles realizados pela iniciativa privada sob delegação, contrato de gestão ou congêneres e, por meio dessa avaliação, obter conclusões aplicáveis ao aperfeiçoamento desses programas, projetos e atividades e à otimização da aplicação dos recursos públicos, sem prejuízo do exame da legalidade (NAG 1102.1.2).

---

## 5. FASES DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Para a execução de uma auditoria, o auditor deve respeitar fases específicas, assim detalhadas: planejamento, execução, relatório e monitoramento.

De acordo com as Normas de Auditoria Governamental (NAG 4300), o planejamento é a “etapa na qual é definida a estratégia e a programação dos trabalhos de auditoria, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, determinando os prazos, as equipes de profissionais e outros recursos necessários para que os trabalhos sejam eficientes, eficazes e efetivos, e realizados com qualidade, no menor tempo e com o menor custo possível.”

A **execução** “é a fase do processo de auditoria governamental na qual as evidências são coletadas e examinadas, de modo a fundamentar os comentários e opiniões. Essa fase envolve o exame de registros e documentos, assim como a avaliação de processos e sistemas orçamentários, financeiros, patrimoniais e operacionais, com vistas a informar sobre a confiabilidade do sistema de controle interno (SCI), a legalidade, legitimidade, impessoalidade, moralidade e publicidade dos atos, regularidade das contas, o desempenho da gestão e os resultados das políticas, programas e projetos públicos (NAG 4400).

No **relatório** são registradas todas as situações encontradas que não estavam em conformidade com os critérios definidos.

A avaliação de uma situação reportada pelo profissional de auditoria governamental, por si só, é ineficaz se não for devidamente acompanhada de uma ação corretiva. Por essa razão, é necessário que as ações determinadas e recomendadas nos relatórios de auditoria sejam **monitoradas** (NAG 4800).

Consoante as Normas de Auditoria Governamental (NAG 3100), os trabalhos de auditoria governamental, em face da sua amplitude, devem ser desenvolvidos por equipes multi-interdisciplinares nas mais diversas áreas do conhecimento, como: administração, atuariais, contabilidade, direito, economia, engenharia, estatística, pedagogia, saúde e sociologia.

## 6. PLANEJAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA

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. É um processo dinâmico e contínuo, exigindo conhecimento razoável 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 o resultado final. Nesta fase, é necessário que sejam identificadas as operações que envolvam maior **materialidade, risco e vulnerabilidade**.

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.

O planejamento norteará a fase de execução da auditoria, contudo deve ser flexível, podendo ser ajustado, desde que com a anuência do responsável pela sua aprovação, sempre que houver alterações significativas no contexto do trabalho ou novas informações e conclusões advierem e tornarem os ajustes úteis e oportunos.

O planejamento da atividade de auditoria interna se divide em duas etapas:

- a) Definição do **Plano Anual de Auditoria Interna** (etapa de identificação dos trabalhos a serem realizados prioritariamente pela CGE/AM);
- b) Planejamento dos trabalhos (individuais) de auditoria.

## 6.1 Plano Anual de Auditoria Interna

Anualmente, o Subcontrolador-Geral de Controle Interno irá submeter ao Controlador-Geral do Estado um Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, para revisão e aprovação. Este Plano é o documento norteador das ações de auditoria e, deverá conter, obrigatoriamente, as ações de auditoria internas previstas e seus objetivos; as ações de desenvolvimento institucional e capacitação prevista para o fortalecimento das atividades da auditoria interna e, ainda, o cronograma das ações correspondentes.

Na definição das áreas a serem auditadas serão avaliados os critérios de relevância, materialidade e criticidade, além das diretrizes estabelecidas pelo Controlador-Geral do Estado.

A Subcontroladoria-Geral de Controle Interno deverá envidar esforços no sentido de aprimorar constantemente o processo de planejamento, agregando, gradativamente, a metodologia baseada em riscos, na priorização do universo de auditoria.

Algumas etapas, devidamente documentadas, devem ser observadas, com vistas ao desenvolvimento do Plano Anual de Auditoria Interna.

### 6.1.1 Definição do Universo da Auditoria

A Subcontroladoria-Geral de Controle Interno 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 informação mais comumente consideradas 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) Áreas responsáveis pelo recebimento de denúncias da unidade auditada ou outras instâncias públicas que detenham essa competência;
- c) Documentos sobre planejamento organizacional (missão, visão, objetivos, valores, metas, indicadores etc.);
- d) Estrutura organizacional e de governança;
- e) Sistemas de gestão adotados;

- f) Marco legal e regulatório (leis, decretos, regimento interno, regulamentações externas incidentes sobre a unidade auditada e suas atividades, bem como políticas, procedimentos e manuais internos relevantes etc.);
- g) Resultados de trabalhos de auditoria anteriores.

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

Pode-se adotar, também, como metodologia a elaboração de Plano Plurianual de Auditoria Interna. Evita-se, assim, a realização de diversos trabalhos de auditoria sobre um mesmo objeto e/ou a inexistência de trabalhos sobre outros objetos.

De toda sorte, 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.

### 6.1.2 Seleção dos Trabalhos de Auditoria

Na seleção dos trabalhos de auditoria, a Subcontroladoria-Geral de Controle Interno 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 **vulnerabilidade**. A seguir, são apresentados os conceitos destes elementos de acordo com o disposto no Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União:

**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 estão em debate público e são valorizadas.

**Vulnerabilidade:** no contexto do processo de seleção, as vulnerabilidades são situações ou propriedades intrínsecas do objeto de auditoria que podem estar associadas à ocorrência de eventos adversos. Conforme a natureza do objeto de auditoria que esteja sendo selecionado, é necessário investigar áreas específicas referentes às organizações públicas estaduais e à operação de programas e projetos de governo.

### 6.1.3 Conteúdo do Plano Anual de Auditoria Interna

A Subcontroladoria-Geral de Controle Interno 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 SGCI, 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 ou por outros motivos (decisões judiciais, por exemplo). Nos dois últimos casos, deve ser apresentada justificativa razoável para a sua seleção;

- b) Previsão da atividade de monitoramento das recomendações emitidas em trabalhos anteriores e ainda não implementadas pela unidade auditada;
- c) Relação das atividades a serem realizadas para fins de gestão e melhoria da qualidade da atividade de auditoria interna governamental;
- d) Indicação de como serão tratadas demandas extraordinárias recebidas durante o período de realização do Plano Anual de Auditoria Interna;
- e) Relação das atividades necessárias à elaboração do Plano de Auditoria do exercício subsequente;
- f) Relação das atividades destinadas à avaliação do Plano de Auditoria do exercício em curso e à elaboração de relatório sobre os resultados da Subcontroladoria-Geral de Controle Interno no exercício;
- g) Exposição, sempre que possível, das premissas, restrições e riscos associados à execução do Plano Anual de Auditoria Interna;
- h) O esforço e o cronograma para cada trabalho, com as datas de início e fim, e, sempre que possível, o custo estimado.
- i) A 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, apuração ou outra atividade que não seja típica da função de auditoria interna). Devem também ser apresentados o seu objetivo geral e as informações necessárias para dimensionamento dos recursos a serem alocados.

#### **6.1.4 Atividades de Avaliação do Plano Anual de Auditoria Interna**

Devem ser previstas, no Plano Anual de Auditoria Interna:

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

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



---

## 6.1.5 Monitoramento de Recomendações Não Implementadas

A Subcontroladoria-Geral de Controle Interno deve estabelecer a forma e a frequência do monitoramento das recomendações emitidas em trabalhos anteriores. A depender da criticidade, pode ser necessária a realização de trabalho de auditoria específico para avaliação da implementação das recomendações.

## 6.1.6 Demandas Extraordinárias

As demandas extraordinárias constituem trabalhos cuja necessidade surge durante o período de execução do Plano Anual de Auditoria Interna. Uma vez consideradas importantes pela Subcontroladoria-Geral de Controle Interno e aprovadas pela instância responsável, essas demandas podem ser inseridas no Plano.

## 6.1.7 Alteração do Plano Anual de Auditoria Interna

A Subcontroladoria-Geral de Controle Interno 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 acrescentar tais trabalhos ao Plano Anual de Auditoria Interna, 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;
- 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.

## 6.1.8 Formalização do Trabalho de Auditoria

Antes de ser iniciado, o trabalho de auditoria deve ser formalizado internamente por meio de documento expedido pelo Subcontrolador-Geral de Controle Interno 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 II), contendo as seguintes informações:

- a) Tipo de trabalho a ser realizado;
- b) Unidade auditada;
- c) Objeto da auditoria;

- d) Objetivo estabelecido no Plano Anual de Auditoria Interna, ou de outro meio de informações de caráter especial;
- e) Prazo previsto para desenvolvimento das atividades;
- f) Auditores que comporão a equipe de auditoria, o responsável pela supervisão e o responsável pela coordenação do trabalho, quando for o caso.

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

## 6.2 PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS (INDIVIDUAIS) DE AUDITORIA

Para cada trabalho de auditoria previsto no Plano Anual de Auditoria Interna, deve ser realizado um **planejamento específico** (modelo – Anexo I), 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 de auditoria participem dessa etapa ativamente, de forma que todos contribuam com seus conhecimentos e experiências para definir os objetivos e os meios de alcançá-lo.

Para que se realize adequadamente essa etapa, há necessidade de se considerar, entre outras, as seguintes atividades:

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

Nesta etapa, buscam-se identificar oportunidades para aperfeiçoamento dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles da unidade. Uma vez definidos os objetivos e o escopo da auditoria, 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.

São procedimentos que devem ser realizados durante a etapa de planejamento, no que couber (NAG 4310):

- a) Especificar os objetivos, a natureza e escopo da fiscalização (NAG 4310.1);
- b) Adotar as providências administrativas preliminares;
- c) Determinar o método de fiscalização mais eficiente e eficaz (NAG 4310.2);
- d) Definir os procedimentos de verificação necessários (NAG 4310.3);
- e) Obter as informações sobre o ente fiscalizado e sua organização, realizando análise

- 
- preliminar acerca dos problemas detectados (NAG 4310.4);
- f) Elaborar o cronograma para a fiscalização (NAG 4310.5);
- g) Identificar as necessidades adicionais de pessoal (NAG 4310.6).

Para direcionar os trabalhos a serem realizados, a equipe deve elaborar a **Matriz de Planejamento** (modelo - Anexo V). Este documento tem como finalidade orientar a equipe na fase de execução, pois resume as informações relevantes da auditoria e deve conter todos os elementos-chave do que se pretende realizar.

O elemento central que deve direcionar os trabalhos são as questões de auditoria, a partir das quais são indicadas as técnicas a serem adotadas e os procedimentos necessários para obtenção das evidências, bem como os resultados que se pretende atingir.

Portanto, as questões devem ser elaboradas considerando os seguintes aspectos:

- a) Clareza e especificidade;
- b) Uso de termos que possam ser definidos e mensurados;
- c) Viabilidade investigativa (possibilidade de ser respondida); e
- d) Articulação e coerência (o conjunto das questões elaboradas deve ser capaz de esclarecer o problema de auditoria previamente identificado).

Todo o processo de auditoria se baseia em compararmos uma **situação encontrada com um critério**, reportando as diferenças (**achados de auditoria**) e propondo soluções que levem a resultados.

Quanto mais detalhada a matriz de planejamento, menores as chances de inclusão de abordagens que extrapolem os objetivos da auditoria, com repercussões negativas inclusive sobre o cronograma a ser seguido, impactando diretamente na tempestividade da transformação pretendida.

Detalhados os possíveis achados, deve-se pensar que tipo de evidências a equipe deve coletar para comprovar cada elemento do provável achado e/ou para suportar a análise pretendida (documento, depoimento, extrato de inspeção, observação direta, etc.).

Enfim, ao final do planejamento, com a matriz preenchida, tem-se:

- a) As **questões** (e subquestões) de auditoria, que deverão ser respondidas na fase de execução. As análises desenvolvidas permitem que, ao concluir o trabalho, a equipe emita opinião acerca do objeto auditado;
- b) Os **critérios** de auditoria, que constituem referenciais para avaliar se a situação atende ao esperado. Representam um padrão razoável e atingível de desempenho a ser utilizado na fase de aplicação dos testes de auditoria, com vistas a 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;
- 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.

- d) 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.

Por fim, o planejamento deve ser aprovado formalmente pelo Subcontrolador-Geral de Controle Interno, podendo ser ajustado, também mediante a sua anuência, em decorrência de novas informações e conhecimentos adquiridos no decorrer da auditoria.

Esta revisão ocorrerá sempre que novos fatos recomendarem, antes ou durante o desenvolvimento dos trabalhos. Deve-se ter um nível adequado de conhecimento sobre as atividades, os fatores econômicos e ambientes internos e externos, legislação aplicável, indicadores financeiros, estrutura organizacional, práticas orçamentárias, contábeis e operacionais do ente público, e o nível geral de competência de seus gestores ou administradores (NAG 4306.1; 4307).

### 6.2.1 Análise Preliminar do Objeto da Auditoria

A análise preliminar do objeto constitui uma etapa fundamental dos trabalhos de auditoria e 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.

A equipe deve, inicialmente, fazer análise do Plano Anual de Auditoria Interna, a fim de obter 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 a fase de elaboração do PAINT.

As informações podem ser obtidas a partir dos papéis de trabalho do tipo permanente mantidos pela Subcontroladoria-Geral de Controle Interno 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.

A definição de um **objeto de auditoria** ajustado é condição necessária para todas as demais fases de auditoria. O mais importante, qualquer que seja o objeto de auditoria (processo de trabalho, contrato, política pública, etc.), é que seja **identificável** (delimitado), **avaliável** (possua critério válido), **evidenciável** (apresente viabilidade investigativa) e, acima de tudo, seja **relevante** para a comunidade e a sociedade em geral.

### 6.2.2. Entendimento Acerca da Unidade Auditada

Nesta etapa busca-se conhecer a unidade auditada, seus objetivos, as estratégias e os meios pelos quais ela monitora o seu desempenho e os processos de governança e de controles internos, a fim de que a equipe de auditoria tenha segurança suficiente para identificar as áreas de maior relevância, e assim recomendar medidas que contribuam de fato para o aperfeiçoamento da gestão.

As fontes de informação mais comumente consideradas nesse processo são:

- a) Relação do objeto de auditoria com a missão, visão, objetivos estratégicos da unidade auditada;

- 
- b) Objetivos e estrutura de governança, de gerenciamento de riscos e controles do objeto de auditoria;
  - c) Indicadores de desempenho do objeto de auditoria;
  - d) Fluxogramas (mapas de processos) relacionados ao objeto da auditoria;
  - e) Responsáveis pelo objeto da auditoria;
  - f) Estrutura organizacional das áreas envolvidas;
  - g) Leis e regulamentos, normas, orientações, manuais e procedimentos internos, decisões de órgãos reguladores relacionados ao objeto de auditoria;
  - h) Jurisprudência de interesse (Tribunal de Contas do Estado, Tribunal de Contas da União, Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça etc.);
  - i) Estudos sobre o objeto da auditoria;
  - j) Quantidade/lotação/perfil da força de trabalho envolvida (inclusive terceirizados);
  - k) Principais insumos utilizados (energia, equipamentos, matéria-prima, etc.);
  - l) Sistemas informatizados utilizados;
  - m) Partes interessadas;
  - n) Programas/ações orçamentários envolvidos;
  - o) Materialidade dos recursos (em R\$);
  - p) Recomendações dos órgãos de controle pendentes de atendimento;
  - q) Informações extraídas de sistemas corporativos, da imprensa, da internet;
  - r) Resultados de auditorias anteriores.

### **6.2.3 Mapeamento/Validação do Objeto Selecionado**

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 menor (fluxograma). Trata-se, pois, da análise estruturada do objeto da auditoria, de seus componentes (agentes, responsáveis, atividades, processos, sub-processos, produtos, entre outros) e do relacionamento

---

entre eles, de forma a torná-lo mais facilmente compreensível.

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

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

É preciso atentar para a existência de possíveis diferenças entre o processo normatizado (leis, portarias, resoluções etc.) e o seu fluxo real, aquele que ocorre no cotidiano da unidade auditada. Caso os auditores detectem 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.

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.**

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

Uma vez 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.

#### **6.2.4 Objetivo e Escopo do Trabalho de Auditoria**

Uma vez concluída a análise preliminar do objeto de auditoria, a equipe deverá ter condição de definir, ainda que preliminarmente, os objetivos do trabalho de auditoria e proceder a uma primeira declaração do escopo.

Os **objetivos consistem basicamente nas questões a que a auditoria pretende responder** e 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 para a

---

equipe, a metodologia e a natureza do trabalho de auditoria;

c) Orientam a formulação dos achados de auditoria.

Ao desenvolver os objetivos do trabalho, os auditores 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 e a adequação e a suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos;
- c) Considerar as expectativas das partes interessadas;
- d) Considerar a possibilidade de ocorrência de erros significativos, fraudes, não conformidades e outras exposições relacionadas ao objeto da auditoria.

Como um trabalho de auditoria, geralmente, não pode abranger tudo, os auditores devem determinar os limites da auditoria, **o que será e o que não será incluído**, ou seja, o **escopo**, que consiste nos limites da área ou do processo, sub-processos, período de tempo e localizações geográficas a serem avaliadas.

O escopo deve apresentar uma clara declaração do foco, da extensão e dos limites da auditoria, e sua amplitude deve ser suficiente para que os objetivos da auditoria sejam atingidos. Escopo e objetivos, portanto, devem ser compatibilizados.

Além dos objetivos do trabalho, outros elementos contribuem para se definir o escopo. São eles: o tipo do trabalho que se pretende realizar; as necessidades dos usuários potenciais dos resultados do trabalho; o tipo e a extensão dos problemas encontrados nos relatórios de auditoria dos anos anteriores; trabalhos de auditoria elaborados por órgão de controle externo ou entidade de auditoria privada; a adequação dos mecanismos de controle, entre outros.

### 6.2.5 Análise de Riscos da Unidade Auditada

A definição do objeto, do escopo e do objetivo da auditoria deve ser baseada em uma metodologia baseada em riscos. Deve-se considerar que há riscos enfrentados pela unidade, os quais podem influenciar o cumprimento da finalidade do objeto da auditoria.

De acordo com as Normas de Auditoria Governamental (4106.2), o **risco é a possibilidade de ocorrência de eventos indesejáveis, tais como erros, falhas, fraudes, desperdícios ou descumprimento de metas ou de objetivos estabelecidos**.

Essa norma ainda define **risco de auditoria** como “a probabilidade de o profissional de auditoria deixar de emitir apropriadamente sua opinião e comentários sobre as transações, documentos e demonstrações materialmente incorretos pelo efeito de ausência ou fragilidades de controles internos e de erros ou fraudes existentes, mas não detectados pelo seu exame, em face da carência ou deficiência dos elementos comprobatórios ou pela ocorrência de eventos futuros incertos que possam potencial para influenciar os objetos da auditoria”.

Dessa forma, o planejamento da auditoria governamental deve considerar os riscos

da auditoria, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade das atividades, quer pela estratégia da política pública (NAG 4106.2).

No âmbito da Auditoria Governamental, o risco assume as seguintes classificações:

- a) **Risco Inerente:** é a possibilidade de o erro acontecer em face da inexistência de controle e quando, pela própria natureza da atividade, a probabilidade de ocorrência de eventos indesejáveis aumenta; (NAG 4311.1);
- b) **Risco de Controle:** é a possibilidade de o erro acontecer, mas não ser detectado pelos controles existentes, em face das limitações desses controles, materializado pela ineficácia ou ineficiência do Controle Interno existente (NAG 4311.1.2);
- c) **Risco de Detecção:** é a possibilidade de o erro acontecer, mas não ser detectado pelo profissional de auditoria (NAG 4311.1.3).

Normativo do TCU define risco como a possibilidade de **algo acontecer** e ter **impacto** nos **objetivos**, sendo medido em termos de **probabilidade** e **impacto** (IN-TCU 63/2010, Art. 1º, V.). Deve-se considerar que os riscos estão sempre relacionados com os objetivos da organização, do processo, do projeto, etc. e que são **compostos de causas e efeitos (consequências)**.

As **causas dos riscos** são compostas por **fontes e vulnerabilidades**. As fontes de risco podem ser relacionadas a pessoas, processos, sistemas, infraestrutura, tecnologia ou até mesmo eventos externos. As vulnerabilidades, por outro lado, estão relacionadas a inconsistências, inadequações ou deficiências nessas fontes.

Já as **consequências dos riscos** comprometem diretamente os objetivos relacionados ao objeto de auditoria, podendo afetar a estratégia, a operação, a comunicação, a conformidade, impactando no prazo, no custo, na qualidade, no escopo, na imagem ou na reputação, por exemplo.

Em regra, as causas dos riscos podem ser analisadas da seguinte forma:

<b>FONTES DE RISCO</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); sem manuais ou instruções formalizadas (procedimentos, documentos padronizados); sem segregação de funções, sem transparência.
Sistemas	Obsoletos; sem manuais de operação; sem integração com outros sistemas; inexistência de controles de acesso lógico/backups, baixo grau de automação.
Infraestrutura Física	Localização inadequada, instalações inadequadas, inexistência de controle 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.</p> <p>Econômicos: oscilações de juros, de câmbio e de preços, contingenciamento, queda de arrecadação, crise de credibilidade, elevação ou redução da carga tributária.</p> <p>Políticos: novas leis e regulamentos, restrição de acesso a mercados estrangeiros, ações de responsabilidade de outros gestores; “guerra fiscal” entre estados, conflitos militares, divergências diplomáticas.</p> <p>Sociais: alterações nas condições sociais e demográficas ou nos costumes sociais, alterações nas demandas sociais, paralisações das atividades, aumento do desemprego.</p> <p>Tecnológicos: novas formas de comércio eletrônico, alterações na disponibilização de dados, reduções ou aumento de custo de infraestrutura, aumento da demanda de serviços com base em tecnologia, ataques cibernéticos.</p> <p>Infraestrutura: estado de conservação das vias de acesso; distância de portos e aeroportos; interrupções no abastecimento de água, energia elétrica, serviços de telefonia; aumento nas tarifas de água, energia elétrica, serviços de telefonia.</p> <p>Legais/jurídicos: novas leis e normas reguladoras; novos regulamentos; alterações na jurisprudência de tribunais; ações judiciais.</p>
Governança	<p>Competências e responsabilidades não identificadas ou desrespeitadas; centralização ou descentralização excessiva de responsabilidades; delegações exorbitantes; falta de definição de estratégia de controle para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão; deficiência nos fluxos de informação e comunicação; produção e/ou disponibilização de informações, que tenham como finalidade apoiar a tomada de decisão, incompletas, imprecisas ou obscuras; pressão competitiva; falta de rodízio de pessoal; falta de formalização de instruções.</p>
Planejamento	<p>Ausência de planejamento. Planejamento elaborado sem embasamento técnico ou em desacordo com as normas vigentes, objetivos e estratégias inadequados, em desacordo com a realidade.</p>

Fonte: Manual de Auditoria Interna Governamental – CGE/MS

## 6.2.6 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. Para tanto, devem ser levados em consideração:

- a) Extensão, época e natureza dos procedimentos;
- b) Capacidade que o procedimento detém de contribuir para o alcance dos objetivos da auditoria;

c) Relação custo x benefício de realização dos procedimentos.

Cabe ao auditor determinar, de acordo com cada caso específico, a **extensão e a profundidade de operações** a serem examinadas, baseando-se (NAG 4403):

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

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

Por outro lado, cabe ao auditor definir o 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.

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).

Os procedimentos de auditoria são aplicados caso a caso, atendendo às circunstâncias em que são recomendáveis e à especificidade de cada trabalho (NAG 4402.2). De acordo com a finalidade, tem-se:

- ✓ **Teste de controle:** aquele que se destina a verificar e comprovar a regularidade da aplicação das normas e certificar a confiabilidade e a adequação dos procedimentos do sistema de controles internos (SCI) (NAG 4406.1).
- ✓ **Teste substantivo:** o exame praticado pelo profissional de auditoria com a preocupação de obter competente e razoável evidência comprobatória da validade e propriedade material do tratamento de eventos e transações pelo ente público. Dá-se ênfase à obtenção de evidências detalhadas (NAG 4406.2).

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

### **6. 2. 7. Técnicas de Auditoria**

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

As técnicas de auditoria são as formas ou maneiras utilizadas na aplicação dos procedimentos com vistas à obtenção de diferentes tipos de evidências ou ao tratamento de informações.

Neste sentido, técnica de auditoria não é sinônimo de procedimento de auditoria. Este é o detalhamento, passo a passo, das atividades necessárias para obtenção e tratamento de informações.

As técnicas de auditoria podem ser classificadas de acordo com o tipo de evidência obtida com sua aplicação.

- ✓ **Evidência física:** obtida em decorrência de uma inspeção física ou observação direta de pessoas, bens ou transações. Normalmente é apresentada sob a forma de fotografias, gráficos, memorandos descritivos, mapas, amostras físicas etc.
- ✓ **Evidência documental:** obtida dos exames de ofícios, contratos, documentos comprobatórios (notas fiscais, recibos etc.) e informações prestadas por pessoas de dentro e de fora da entidade auditada;
- ✓ **Evidência testemunhal:** decorre da aplicação de entrevistas e questionários;
- ✓ **Evidência analítica:** decorre da conferência de cálculos, comparações, correlações, conciliações e análises feitas pelo auditor, cruzamento de dados.

Algumas técnicas são adotadas em qualquer tipo de auditoria, outras são típicas da auditoria operacional. As técnicas mais usadas na fase de planejamento na auditoria operacional e análise preliminar são análise de Stakeholders, análise SWOT e Diagrama de Verificação de Risco, Mapa de Produtos e Indicadores de Desempenho, Mapa de Processos, as quais permitirão identificar os principais problemas relativos ao desempenho do objeto selecionado.

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.

### **a) 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 (NAG 4402.2.6).

Aplicando esta técnica, o auditor deve verificar, por meio de 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.

### **b) Observação**

A observação pode ser bastante útil em quase todas as fases da atividade de auditoria. Consiste no exame de processos e de procedimentos executados por outros, normalmente empregados/servidores da unidade auditada, com a finalidade de averiguar se o item sob exame opera em conformidade com os padrões (**critérios**) definidos (NAG 4402.2.7).

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.

Requer ainda percepção aguçada para notar as nuances que podem ocorrer no ambiente devido à presença da equipe de auditoria, pois é natural que, quando observado, o indivíduo aja de maneira mais adequada do que nas situações em que se encontra mais descontraído.

A observação é uma técnica muito útil para a avaliação dos controles internos de um órgão/entidade. Contudo, é preciso que se considere que os executores da atividade, em exame, realizem-na de forma mais correta ou mais cuidadosa do que o fariam no seu cotidiano. Essa situação, juntamente com o fato de a observação ser limitada no tempo, representa fragilidades na evidência a ser obtida, motivo pelo qual as provas coletadas por esse meio devem ser corroboradas por outras fontes.

Os elementos da observação são: 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, observar a forma como empregados/servidores da unidade auditada realizam a contagem anual de estoques. Nesse caso, estará realizando uma observação, cujo objeto são pessoas, procedimentos e processos.

No entanto, se examinar certos itens em estoque, para fazer sua própria avaliação da condição em que eles se encontram, estará realizando uma inspeção.

### **c) 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 (NAG 4402.2.4).

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

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.

### **d) 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, bem como acerca da fidedignidade das informações obtidas internamente (NAG 4402.2.8).

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.

### e) Conciliação

A conciliação põe de acordo ou combina diferentes elementos, por meio de um conjunto de procedimentos técnicos utilizados para comparar uma amostra do universo com diferentes fontes de informações, a fim de se certificar da igualdade entre ambos e, quando for o caso, identificar as causas das divergências constatadas, avaliando ainda o impacto dessas divergências nas demonstrações e relatórios do ente público. As fontes-base de confirmação podem ser de ordem interna e externa (NAG 4402.2.3).

### f) Indagação

A indagação escrita (questionário) 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 (NAG 4402.2.10).

Embora ambas as 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:

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

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

- ✓ Obter o conhecimento sobre a unidade auditada, sobre a área a ser examinada e também sobre a técnica a ser utilizada;
- ✓ Listar as informações a serem obtidas;
- ✓ Construir um roteiro de entrevista com questões objetivas organizadas por ordem de

---

importância;

- ✓ Selecionar o entrevistado (é interessante levantar informações sobre o entrevistado e a relação que ele tem com o assunto);
- ✓ Definir o número de entrevistados, se for mais de um;
- ✓ Marcar a hora e o local da entrevista com antecedência.

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

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

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

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

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

Ainda que não haja divergências, é necessário que sejam executados outros procedimentos,

com a finalidade de obter evidência que ratifique aquelas alcançadas por meio da entrevista. Isso se deve ao fato de as informações obtidas por meio das indagações orais não serem consideradas suficientemente objetivas ou imparciais, inclusive porque, na maioria das vezes, se originam de empregados/servidores da unidade auditada, não de fonte independente.

### **g) Recálculo ou Conferência de Dados**

A conferência de cálculos, também chamada de recálculo (NAG 4402.2.9), é uma técnica simples, porém bastante completa. É amplamente utilizada, tendo em vista que grande parte das operações das unidades auditadas envolve valores, números, quantidades e estão sujeitas, portanto, a erro ou a fraude.

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

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

### **h) Procedimentos Analíticos**

Conforme estabelece a NBC TA 520 (Resolução CFC 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 por ele próprio. Para tanto, poderá utilizar-se de métodos simples ou técnicas estatísticas avançadas.

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

Os procedimentos analíticos contribuem para a identificação de:

- ✓ Diferenças inesperadas;
- ✓ Ausência de diferenças quando esperadas;
- ✓ Erros em potencial;
- ✓ Possíveis fraudes ou atos ilícitos;
- ✓ Outras transações ou eventos incomuns ou não;
- ✓ Comparação de informações do período corrente com as expectativas baseadas nas informações de períodos anteriores;

- ✓ 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);
- ✓ Comparação de determinada informação com expectativas baseadas em informação similar de outra unidade organizacional.

Ao se utilizar dessa técnica, é necessário que a equipe de auditoria avalie a confiabilidade dos dados que lhe estão servindo como base para estabelecer os parâmetros.

Para tanto, deve estar atento à:

- ✓ Fonte dos dados;
- ✓ Possibilidade de comparar esses dados com outros oriundos de outras fontes;
- ✓ Natureza e à relevância das informações disponíveis;
- ✓ Existência e à confiabilidade de controles sobre a elaboração dos dados.

Ao identificar relações inconsistentes entre os dados analisados e os parâmetros estabelecidos, devem ser aplicadas outras técnicas de auditoria, como a indagação, por exemplo, a fim de obter as evidências necessárias para a emissão da sua opinião sobre o objeto auditado.

### **i) Reexecução**

Conforme definição constante da NAG 4402.2.11, “a reexecução envolve a execução independente pelo auditor de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da unidade auditada.”

De acordo com essa técnica, o auditor executa novamente procedimentos, cálculos, atividades de controle, a fim de testar os sistemas, processos e controles internos, confirmando, assim, a veracidade, a correção e a legitimidade dos atos/fatos registrados.

De forma diversa da observação, em que o empregado/servidor da unidade auditada realiza os procedimentos e é observado pelo assessor de auditoria, aqui ele executa os procedimentos e colhe diretamente informações acerca da sua adequabilidade, e da legitimidade e veracidade dos dados.

### **j) Rastreamento ou Vouching**

Essas técnicas se aplicam mais notadamente às auditorias financeiras, mas a lógica que as norteia pode ser útil para todos os outros tipos de auditoria.

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

A primeira ajuda a detectar quantias lançadas a menor nos registros contábeis e, conseqüentemente, permite 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.

## **k) 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 de outra.

Em seguida, identificam-se 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.

## **l) Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador – TAAC**

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

O uso dessas técnicas pode melhorar significativamente a eficácia e eficiência da auditoria durante as fases de planejamento, execução, relatoria e acompanhamento das recomendações.

As TAAC permitem aos auditores investigar dados e informações de forma interativa e reagir imediatamente aos resultados, modificando e aprimorando a abordagem de auditoria inicial. Os principais benefícios de sua aplicação são:

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

Quando os dados processados com 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, o auditor deve considerar a utilização de auditoria baseada em tecnologia e outras técnicas de análise de dados para cumprir 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:

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

### **m) Amostragem**

A técnica de amostragem é aplicada 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 distribuem de maneira bastante pulverizada.

Existem duas formas de selecionar esta parcela de elementos dentro da população total: **amostragem estatística e amostragem não estatística**, também chamadas de probabilística e não probabilística.

A amostragem estatística é realizada por meio de técnicas de probabilidade matemática que garantem que a parcela selecionada da população tenha as mesmas características desta. O Auditor não deve 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 com uso de técnicas matemáticas como tabelas com números aleatórios, sistemas próprios para este fim, números gerados por computador, etc.

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

## **n) Análise SWOT**

A análise SWOT é aplicada com as seguintes finalidades:

- ✓ Identificar as forças e fraquezas do ambiente interno do objeto da auditoria e as oportunidades e ameaças do ambiente externo;
- ✓ Identificar possíveis áreas a investigar;
- ✓ Identificar fatores de risco e conhecer a capacidade organizacional para o seu gerenciamento.

Para que essa técnica seja aplicada é necessário que a equipe verifique se o objeto da auditoria possui clara definição de “missão”, “objetivos”, “produtos e indicadores” e “metas”, elementos essenciais ao planejamento estratégico.

Na análise das capacidades internas busca-se identificar as forças e as fraquezas da organização, enquanto o ambiente externo no qual atua a organização deve ser analisado em termos das oportunidades e ameaças presentes.

Os pontos fortes e fracos decorrem de variáveis internas, portanto controláveis pelo órgão ou programa. As oportunidades e ameaças são decorrentes de variáveis externas, ou seja, não diretamente controláveis pelo auditado.

As forças (ambiente interno) devem ser potencializadas para que se concretizem em oportunidades. Por outro lado, as fraquezas devem ser minimizadas, controladas, para que não se tornem ameaças.

## Análise do Ambiente Interno/Externo

	<b>Ambiente Interno</b>	<b>Ambiente Externo</b>	
<b>+</b>	<b>Forças</b>	<b>Oportunidades</b>	<b>+</b>
	<p><b>Pontos fortes</b> – as características positivas internas que uma organização pode explorar para atingir as suas metas. Referem-se às habilidades, capacidades e competências básicas da organização que atuam em conjunto para ajudá-la a alcançar suas metas e objetivos.</p> <p><b>Ex.:</b> equipe altamente capacitada, tecnologia avançada, adaptabilidade às mudanças; credibilidade da marca / nome / atividade (Amazônia para o mundo)</p>	<p>Características do ambiente externo, <b>não controláveis</b> pela organização, com potencial para ajudá-la a crescer e atingir ou exceder as metas planejadas.</p> <p><b>Ex.:</b> novos clientes, disponibilidade de novos canais de divulgação/distribuição, ampliação do escopo de atuação.</p>	
<b>-</b>	<b>Fraquezas</b>	<b>Ameaças</b>	<b>-</b>
	<p><b>Pontos fracos</b> – as características negativas internas que podem inibir ou restringir o desempenho da organização. Referem-se à ausência de capacidades e/ou habilidades críticas. São, portanto, deficiências e características que devem ser superadas ou contornadas para que a organização possa alcançar o nível de desempenho desejado.</p> <p><b>Ex.:</b> sistemas de informação obsoletos, baixa capacidade inovadora; inexistência ou insuficiência de infraestrutura .</p>	<p>Características do ambiente externo, <b>não controláveis</b> pela organização, que podem impedi-la de atingir as metas planejadas e comprometer o crescimento organizacional.</p> <p><b>Ex.:</b> surgimento de produtos equivalentes, restrições orçamentárias, novos concorrentes no mercado, dispersão geográfica da clientela.</p>	

Fonte: Manual de Análise SWOT e DVR – Tribunal de Contas da União

## Exemplos de Variáveis Ambientais

+/-	AMBIENTE INTERNO	AMBIENTE EXTERNO	+/-
	Qualidade da operação do serviço;  Sistema de atendimento ao beneficiário (informação, ouvidoria, linha 0800);  Divulgação do programa;  Sistema de monitoramento e avaliação;  Infraestrutura do serviço;  Sistema de planejamento;  Controle de custos;  Distribuição de insumos;  Recursos humanos;  Programas de capacitação.	Tecnologias existentes usadas por outros órgãos/programas;  Política econômica;  Legislação;  Impactos no meio ambiente;  Sistema financeiro;  Organizações da sociedade civil (Sindicatos, ONGS, Redes de Especialistas);  População alvo;  Infraestrutura na comunidade beneficiária	

Fonte: Manual de Análise SWOT e DVR – Tribunal de Contas da União

### **o) Diagrama de Verificação de Risco (DVR)**

Identificados pontos fracos e ameaças na análise SWOT, a equipe deverá elaborar uma versão preliminar da verificação de risco para ser discutido com o os gestores. A análise deve determinar, em consulta aos gestores, a existência de controles e estabelecer o impacto e a probabilidade de ocorrência de risco no contexto desses controles.

A aplicação da técnica permitirá às equipes de auditoria:

- ✓ Identificar riscos que irão afetar o desempenho do programa ou projeto;
- ✓ Auxiliar na formulação do problema de auditoria;
- ✓ Identificar áreas de risco do programa ou projeto que poderão ser investigadas com profundidade;
- ✓ Sistematizar e estruturar informações relevantes sobre o ambiente de análise.

## **7. EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA**

A fase de execução é o momento em que serão realizados os procedimentos previstos na fase de planejamento, por meio da ampla utilização de técnicas, de coleta e de análise de dados para fins de verificação se os atos e fatos praticados estão de acordo com os critérios previstos.

Na fase de execução são aplicados os **procedimentos de auditoria para coletar as evidências**, isto é, as **provas que sustentarão o juízo** que se fará sobre o problema investigado. Ao final dessa fase deve-se concluir o trabalho com a elaboração da matriz de achados.

As situações em desacordo com as normas configuram os **achados de auditoria**, os quais devem estar devidamente fundamentados nas **evidências**.

As conclusões dessa fase da auditoria possibilitarão a emissão de opinião por parte da Subcontroladoria-Geral de Controle Interno 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.

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

## **7.1 Comunicação com a Unidade Auditada durante a Execução**

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

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 coordenador da equipe de auditoria deve estabelecer canais de comunicação diretos com os responsáveis pela unidade auditada e se comunicar com estes a respeito da dinâmica, do objetivo e do alcance do trabalho; do período planejado para sua realização; da importância de serem disponibilizados tempestivamente informações e documentos; dos achados; dos riscos imediatos e significativos identificados pela equipe e 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 coordenador da equipe ou pelo Subcontrolador-Geral de Controle Interno, de imediato e formalmente, à alta administração ou ao Conselho, se houver, com solicitação da adoção das providências necessárias à continuidade dos trabalhos de auditoria.

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

Destacam-se as seguintes formas de comunicação com a unidade auditada durante os trabalhos de auditoria, as quais não excluem outros tipos de documentos ou reuniões que, eventualmente, a Subcontroladoria-Geral de Controle Interno já tenha implementado em seus processos de trabalho:

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

Os referidos documentos e a sua forma de encaminhamento devem seguir as regras de comunicação oficial adotadas pelo Poder Executivo Estadual, as quais devem ser observadas também em relação à competência para a assinatura.

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

Tendo em vista o respeito e a colaboração que devem prevalecer na relação entre a Subcontroladoria-Geral de Controle Interno e a unidade auditada, é considerado uma boa prática encaminhar documento formal à alta administração, informando-a sobre as diretrizes do trabalho que será realizado. É necessário, contudo, que esse documento seja enviado antes de serem realizados levantamentos ou aplicados testes de auditoria pela Equipe.

A formalização dos trabalhos, apresentação das diretrizes, da equipe, dos objetivos e do escopo, será feita mediante **ofício de apresentação** (modelo – Anexo III), enviado à unidade auditada uma semana antes da data prevista para o início dos trabalhos, assinado pelo Controlador-Geral do Estado ou pelo Subcontrolador de Controle Interno. 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;
- b) Necessidade de adoção, por parte da unidade auditada, das seguintes medidas: disponibilização de recursos e/ou apoio logístico adequado, tais como sala reservada e segura, computadores e acesso à internet, quando necessários; disponibilização de senhas de acesso aos sistemas corporativos; designação de um interlocutor que possua conhecimento das subunidades da unidade auditada.

Em alguns casos, deve ser realizada uma **reunião de abertura**, quando realizada, 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 do órgão ou entidade, e ser conduzida pelo Controlador-Geral do Estado ou Subcontrolador-Geral de Controle Interno ou pelo Coordenador

---

e os membros da equipe de auditoria, podendo haver delegação desta atribuição.

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

- a) Comunicação do tipo de auditoria e do objetivo geral do trabalho;
- b) Apresentação do cronograma, incluindo prazos previstos para execução dos trabalhos;
- c) Apresentação da equipe de auditoria, inclusive indicando quem exercerá o papel de supervisor e de coordenador de equipe, quando for o caso;
- d) Identificação de representante da unidade auditada que possa atuar como interlocutor da equipe de auditoria;
- e) Definição dos recursos e da estrutura necessários para os trabalhos de campo, tais como disponibilização de espaço físico e de equipamentos, se for o caso;
- f) Tratativas sobre acesso a instalações físicas, documentos e informações, inclusive quando houver dados sigilosos;
- g) Exposição da dinâmica da auditoria, se o auditado não tiver familiaridade com esse processo;
- h) Indicação da forma de comunicação dos resultados;
- i) Indicação das responsabilidades do auditado.

## 7.2 Coleta e Análise de Dados

Durante a fase de execução da auditoria, a equipe deve utilizar técnicas de coleta e de análise de dados para realizar os testes estabelecidos no planejamento, a fim de serem obtidas as evidências que sustentam a opinião da Subcontroladoria-Geral de Controle Interno sobre o objeto da auditoria.

A equipe deve estar segura de que, com base nas evidências coletadas, as mesmas conclusões seriam obtidas por terceiros com prudência e conhecimento suficiente. Deve avaliar, ainda, constantemente, a necessidade de obter informações adicionais para garantir essa segurança. Caso seja necessário utilizar técnicas não previstas no planejamento, este deverá ser alterado após aprovação pela 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.

Se a coleta e a análise de dados apresentarem falhas, todo o trabalho de auditoria poderá ser comprometido.

## 7.3 Evidências

As **evidências de auditoria** constituem os meios de informação ou de prova capazes de apoiar os achados e as conclusões do trabalho de auditoria e fundamentar a opinião da Subcontroladoria-Geral de Controle Interno e, ao mesmo tempo, reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável.



Devem estar documentadas em papéis de trabalho, organizadas e referenciadas apropriadamente, no relatório de auditoria, sendo a ele anexadas.

A qualidade das conclusões e das recomendações da Subcontroladoria-Geral de Controle Interno 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 avaliá-las e também para tomar decisões sobre o tipo e a quantidade de evidências a serem obtidas, o auditor deve se basear no ceticismo e no julgamento profissional.

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

O exercício do julgamento profissional deve estar fundado em fatos e circunstâncias que são conhecidos pelo auditor, para justificar a tomada de decisões sobre os assuntos que sejam relevantes no contexto dos trabalhos.

### **a) 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. E quanto melhor for a qualidade, menor a quantidade de evidências necessárias. Não obstante, apenas a obtenção de mais evidências não compensará a má qualidade das provas obtidas.

Informações **confiáveis** podem ser entendidas como as melhores possíveis de serem obtidas por meio da utilização de técnicas de auditoria apropriadas. Para que sejam confiáveis, as evidências devem ser também **fidedignas**, ou seja, válidas e devem 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:

- ✓ Evidência obtida de terceiros independentes tende a ser mais imparcial do que aquela obtida junto à unidade auditada;
- ✓ Evidência produzida por um processo ou sistema com controles efetivos é mais confiável do que aquela produzida por um processo ou sistema com controles ineficazes;
- ✓ Evidência obtida diretamente pelo auditor tende a ser mais confiável do que aquela obtida indiretamente;
- ✓ Evidência proporcionada por documentos originais é mais confiável do que a aquela proporcionada por fotocópias;

- ✓ Evidência corroborada por informações oriundas de outras fontes tende a ser mais confiável do que aquela obtida em uma única fonte.

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

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

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

## b) Natureza das Evidências

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

São considerados itens de **evidência legal**:

- ✓ **Evidência direta**: comprova diretamente um fato;
- ✓ **Evidência circunstancial**: também conhecida como indício, demonstra um fato que pode levar a um outro fato. Não é suficiente para sustentar um achado;
- ✓ **Evidência conclusiva**: constitui prova absoluta dos fatos e das circunstâncias que informa. É mais difícil de ser obtida, por que envolve altos custos e longos períodos de tempo;
- ✓ **Evidência corroborativa**: serve de suporte para outras evidências, de forma a torná-las mais confiáveis, relevantes e úteis. Deve ser obtida a partir de fontes diferentes das evidências originais, podendo ser internas ou externas ao órgão ou entidade auditada. A evidência que é corroborada é mais adequada do que a evidência não confirmada;

As **evidências de auditoria** podem ser classificadas em física, testemunhal, analítica e documental e são associadas aos tipos de técnicas de auditoria utilizadas na sua obtenção:

- ✓ **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;
- ✓ **Evidências testemunhais** são constituídas por informações prestadas por terceiros, por meio de declarações verbais ou escritas ou, ainda, por informações colhidas por meio de técnica de entrevista ou questionário. Sempre que possível, devem ser corroboradas por outras formas de informação, de modo a torná-las mais convincentes. Os auditores devem utilizar o ceticismo profissional em relação a esse tipo de evidência, pois tende a ser não

conclusivo e pode ser influenciável por questões de momento e por interesses pessoais;

- ✓ **Evidência analítica** consiste na verificação das interrelações entre dados. Pode 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;
- ✓ **Evidência documental** é a mais comum das evidências mencionadas. Pode ser obtida de fontes internas ou externas à organização. São exemplos: relatórios, memorandos, atas, contratos, ofícios e demais documentos que contenham alguma informação comprobatória, tais como notas fiscais, notas de empenho, notas de serviço, termos de contrato. Tais evidências podem estar armazenadas tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico.

### **c) Fontes de Informação para Obtenção das Evidências**

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

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

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

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

### **d) Análise da Persuasão das Evidências**

As evidências de auditoria são necessárias para sustentar a opinião da Subcontroladoria-Geral de Controle Interno, pois não é tão comum o auditor encontrar evidências que sozinhas comprovem as situações apontadas. Por outro lado, confiar em evidências que transmitem pouco ou nenhum convencimento aumenta consideravelmente o risco de auditoria. Assim, o auditor deve estar atento ao grau de persuasão das informações utilizadas.

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

Nesse sentido, alguns indicativos podem auxiliar a equipe de auditoria a obter e registrar evidências mais persuasivas, quais sejam:

- ✓ O exame físico realizado pelo auditor fornece evidência mais convincente;

- ✓ A observação direta realizada pelo auditor constitui o segundo tipo de técnica mais persuasiva;
- ✓ Informações provenientes de terceiros são mais convincentes do que as enviadas pela unidade auditada;
- ✓ Informações documentais são mais convincentes do que as testemunhais, sendo que essas últimas são as menos persuasivas de todas.

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

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.

## 7.4 Achados de Auditoria (Constatações ou Observações)

**Achado** é o resultado da comparação entre um critério preestabelecido pela equipe de auditoria durante a fase de planejamento e a **condição real encontrada** durante a realização dos exames, comprovada por evidências.

Tem como objetivo responder às questões de auditoria levantadas na fase de planejamento, podendo indicar conformidade ou não-conformidade com o critério, bem como registrar oportunidades para melhoria ou boas práticas.

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

### 7.4.1 Requisitos Básicos

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

- a) Ser relevante para os objetivos dos trabalhos de auditoria;
- b) Se não forem capazes de auxiliar no aprimoramento da gestão ou de evitar casos semelhantes no futuro, poderão ser mantidos apenas como papéis de trabalho;
- c) Quando a equipe identificar, no decorrer do trabalho, situações relevantes que não estejam relacionadas aos objetivos definidos na etapa de planejamento, deve considerar a possibilidade de já as incluir nos resultados da auditoria;
- d) Estar devidamente fundamentado em evidências, as quais devem ser capazes de demonstrar que a situação registrada realmente existe ou existiu;
- e) Mostrar-se convincente, ou seja, ser consistente em cada um de seus componentes, de forma que mesmo um terceiro (prudente e informado) que não tenha participado da auditoria o compreenda e o aceite.

## 7.4.2 Componentes do Achado de Auditoria

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 identificado/definido na fase de planejamento do trabalho e decorre das normas e padrões esperados para o objeto auditado.

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.

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 ou à causa intermediária. Quando se atua na causa, é possível eliminar ou reduzir a probabilidade de reincidência da situação negativa encontrada e contribuir mais 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 negativos, correspondendo ao risco ou exposição que sofre o objeto de auditoria ou a unidade auditada por não estar conforme o padrão esperado. Trata-se do impacto da diferença entre o referencial utilizado pelo auditor (critério) e a situação real encontrada durante a auditoria (condição).

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

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

Resolução TCE/AM n. 002/2017, que aprova o Manual de Auditoria do Tribunal, define:

a) **causa**: consiste nas razões e nos motivos que levaram ao descumprimento da norma legal, representando a origem da divergência entre a condição e o critério (NAG 4111.3.3). A informação prestada pelo responsável como causa não basta, devendo a equipe buscar também evidências para firmar sua convicção.

A causa pode ser **objetiva** (deficiências de controle, riscos que se materializaram) e/ou **subjetiva** (negligência, imprudência, imperícia), entretanto deve ser conclusiva.

Não se trata de uma hipótese ou possibilidade e não deve ser confundida com o fato irregular em si ou com a conduta do agente responsável, como: descumprimento de normativos, inobservância da legislação ou utilização de critérios subjetivos.

b) **Efeito:** são as reais consequências para o órgão/entidade, erário ou sociedade, resultantes da divergência entre a situação encontrada (condição) e o critério (NAG 4111.3.4).

A análise e o registro do efeito servem para dimensionar a relevância do próprio achado e, sempre que possível, deve ser quantificado. Também não deve ser confundido com o fato irregular em si.

A metodologia de trabalho definida pela equipe de auditoria e os procedimentos planejados para execução devem levar em conta a necessidade de identificar os efeitos dos achados constatados (NAG 4111.2), os quais podem ser classificados em impactos financeiros quantificáveis ou não quantificáveis (NAG 4111.2.1), e não financeiros (NAG 4111.2.2).

## 7.5 Documento Auxiliar para Estruturação dos Achados de Auditoria

O volume de documentos e informações recebidas em uma auditoria normalmente é bastante significativo, o que termina por dificultar, por exemplo, 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 compõem os achados, o que propicia uma visão geral do trabalho realizado, facilitando as discussões internas e a supervisão.

Com essa finalidade, é comum a utilização de uma **Matriz de Achados** (modelo – Anexo VII), 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 sintetizam 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 de o achado ter sido desenvolvido;
- d) Evita a reescrita dos achados, dado que as contribuições da equipe e as revisões do Subcontrolador-Geral de Controle Interno podem ser realizadas com base na matriz, antes, portanto, de o auditor desenvolver o texto propriamente dito;
- e) Facilita a revisão dos trabalhos, dado que permite que o revisor identifique rapidamente

as eventuais lacunas ou inconsistências nas informações, o que contribui para a maior qualidade e tempestividade no desenvolvimento dos relatórios ou de outro instrumento de comunicação;

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

## 7.6 Quantificação dos Benefícios do Controle

Denomina-se benefícios do controle todo ganho ou melhoria decorrente da atuação dos órgãos de controle. Como exemplo:

- a) **Benefício quantitativo financeiro:** todo benefício que puder ser expresso em unidades monetárias.
- b) **Benefício quantitativo não financeiro:** todo benefício cuja quantificação seja viável apenas em outras unidades de medida (número de beneficiários, percentual, meses).
- c) **Benefício qualitativo:** caracterizar-se-á como qualitativo o benefício que, mesmo sendo observado, não puder ser medido ou for de inviável medição. Como exemplo:

- ✓ Correção de irregularidades ou impropriedades;
- ✓ Incremento da economia, eficiência, eficácia ou efetividade de órgão ou entidade da administração pública ou programa de governo;
- ✓ Correção de vícios, defeitos ou incompatibilidades no objeto contratado;
- ✓ Interrupção do pagamento em folha de vantagem indevida;
- ✓ Aumentar a transparência da gestão;
- ✓ Melhorar a qualidade dos serviços públicos prestados;
- ✓ Aumentar o número de beneficiários de serviços públicos, mantida a qualidade desejável do serviço prestado;
- ✓ Melhorar processos de trabalho;
- ✓ Aumentar a eficiência na estrutura, em procedimentos ou no exercício de competências e atribuições;
- ✓ Melhorar a gestão administrativa (melhorias na organização, na forma de atuação);
- ✓ Aprimorar a defesa ambiental;
- ✓ Estabelecer, atualizar ou aprimorar textos legais.

## 7.7 Responsabilização

Durante a fase de execução da auditoria, deve-se identificar quem são os responsáveis pelos atos praticados em desacordo com a norma.

Em regra, a responsabilidade decorre da prática de um ato ilícito, ou seja, em desacordo

com norma (critérios), ofensivo às leis e aos princípios jurídicos estabelecidos. A responsabilidade designa o dever de assumir consequências jurídicas pela violação de outro dever jurídico.

Identifica-se o responsável pelo achado, o período de sua competência, sua conduta, o nexos de causalidade entre a conduta e o resultado indesejado e, por fim, a culpabilidade do indivíduo, registrando todas as informações na **Matriz de Responsabilização** (modelo – Anexo IX).

Além da identificação do nome do agente, especificando o seu cargo e CPF, é fundamental identificar o período de exercício que ocorreu o fato, pois não é possível responsabilizar o agente durante as suas férias ou licença, bem como a necessidade de verificação sobre a existência de ato de delegação.

A responsabilidade do agente público pode ser configurada pela omissão de um dever ou pela ação realizada em desconformidade com a lei.

Considerando a natureza subjetiva, são requisitos indispensáveis para configurar a responsabilidade no âmbito dos Tribunais de Contas:

- ✓ Prática de ato ilícito na gestão de recursos federais por agente sob a jurisdição do tribunal, havendo ou não prejuízo ao Erário;
- ✓ Existência de dolo ou culpa como elemento subjetivo da ação;
- ✓ Existência de nexos de causalidade entre a ação ou omissão do agente público ou privado e o resultado nocivo observado.

## 7.8 Recomendações

As recomendações consistem em ações que a Subcontroladoria-Geral de Controle Interno solicita às unidades auditadas que adotem com a finalidade de corrigir falhas, 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.

O alcance dos objetivos de uma auditoria interna é mensurado por meio dos benefícios obtidos pela gestão com a implementação das recomendações. É imprescindível, portanto, que a Subcontroladoria-Geral de Controle Interno elabore adequadamente as recomendações e realize o seu acompanhamento efetivo, pois, sem ele, não é possível que se avalie se os benefícios decorrentes do trabalho de auditoria foram de fato alcançados.

As recomendações devem se pautar preferencialmente em “o quê” necessita ser feito ou qual resultado precisa ser alcançado. Em algumas situações, é possível que a recomendação direcione também a forma, como no caso de elaboração de normativos, por exemplo. Em alguns casos, a equipe de auditoria poderá/deverá discutir com o gestor a melhor solução para os problemas identificados, pois é necessário que se considerem os conhecimentos dos dirigentes/servidores da unidade acerca do objeto auditado e também os recursos com os quais podem contar.

É fortemente recomendado que haja atenção especial ao tratamento da causa do problema identificado, e não apenas à correção da situação encontrada.

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 Subcontroladoria-Geral de Controle Interno para medir a efetiva implementação;

- b) **Atuar na causa raiz ou intermediária:** devem-se propor ações que atuem 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 possível fazer. Além disso, a equipe deve considerar o tempo razoável para a implementação das medidas a serem adotadas pelo gestor, pactuando prazo compatível;
- d) **Apresentar uma boa relação custo-benefício:** a equipe de auditoria deve avaliar os custos e os benefícios esperados de cada recomendação. Recomendar controle via sistema informatizado, por exemplo, pode representar um custo alto demais para uma determinada operação, mas ser totalmente viável em outra área de negócio. Na medida do possível, deve-se minimizar o gasto de recursos, em atendimento ao princípio da economicidade;
- e) **Considerar alternativas:** é importante que a equipe de auditoria identifique alternativas e analise as propostas da unidade auditada, quando houver a discussão das recomendações. Existem situações em que há várias opções de soluções a serem adotadas, podendo-se optar por aquela que apresente melhor relação custo-benefício, por exemplo;
- f) **Ser direcionada:** a recomendação deve ser direcionada para o agente que tem responsabilidade e alçada para colocá-la em prática. A efetividade se perde se a recomendação for direcionada ao agente errado ou se não estiver claro quem deve implementá-la;
- g) **Ser direta:** a recomendação deve estar claramente identificada no texto do relatório (ou outra forma de comunicação). Não pode haver dúvida sobre seu conteúdo e sobre a necessidade de atendê-la. Por isso, é necessária uma linguagem direta, sem termos vagos que possam dar a impressão de que não se trata de recomendação;
- h) **Especificidade:** no âmbito do achado de auditoria ao qual se relaciona, a recomendação deve tratar das medidas a serem tomadas, dos resultados a serem alcançados, não se atendo, via de regra, à forma como será implementada. Também não deve reproduzir exaustivamente a causa identificada, ou repetir a descrição da condição encontrada, por exemplo;
- i) **Significância:** essa característica deriva da própria relevância do achado. É importante apontar situações relevantes dentro do escopo da auditoria, assim como recomendar aquilo que pode fazer diferença na gestão, seja melhorando a governança, o gerenciamento de riscos ou a estrutura de controles existente;
- j) **Ser positiva:** discorrer sobre as medidas a serem tomadas em tom positivo, com frases afirmativas em vez de negativas, tende a facilitar o convencimento da alta administração e a consequente implementação da recomendação.

---

## 7.9 Manifestação da Unidade Auditada

Os achados de auditoria que indicarem a existência de falhas podem ser apresentados à alta administração da unidade auditada, com oportunidade para que esta forneça esclarecimentos, avaliações ou informações adicionais que contribuam para o entendimento das condições verificadas ou para a construção de soluções.

Nestes casos, os achados serão apresentados à unidade por meio de Nota de Auditoria (modelo - Anexo VI). O formato narrativo, em que o texto é organizado em parágrafos, é o mais conhecido, mas também é possível, por exemplo, a apresentação em forma de tabela (matriz de achados), ou em tópicos, em que cada componente é registrado por meio de textos sintéticos.

Essa apresentação pode ocorrer, a critério da equipe de auditoria, durante a execução do trabalho, ou de forma consolidada, quando todos os achados já se encontrarem formulados.

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.

## 7.10 Papéis de Trabalho

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 e registros de sua execução.

Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficiente para propiciar a compreensão do planejamento, da natureza e da extensão do trabalho, bem como para suportar as conclusões alcançadas.

Os objetivos dos papéis de trabalho são:

- ✓ Registrar os procedimentos de trabalho realizados pelo profissional de auditoria e seus resultados, demonstrando se foram executados conforme o planejado (NAG 4408.2.1);
- ✓ Dar suporte necessário à opinião do profissional de auditoria e respaldar o relatório (NAG 4408.2.2);
- ✓ Indicar os níveis de confiança depositada no sistema de controles internos (NAG 4408.2.3);
- ✓ Assegurar a qualidade dos exames (NAG 4408.2.4);
- ✓ Facilitar a revisão e a supervisão dos trabalhos executados, registrando que os trabalhos dos membros da equipe de fiscalização foram corretamente supervisionados pelo responsável pela execução dos trabalhos (NAG 4408.2.5);
- ✓ Servir de fonte de informações para outros profissionais de auditoria que não participaram

dos trabalhos, servindo de guia para os trabalhos de fiscalização subsequentes (NAG 4408.2.6);

- ✓ Servir como base para a avaliação de desempenho dos profissionais de auditoria (NAG 4408.2.7);
- ✓ Possibilitar a continuidade dos trabalhos quando necessária a substituição de membros da equipe de auditoria;
- ✓ Servir de provas por ocasião de processos administrativos e judiciais que envolvam os profissionais de auditoria. (NAG 4408.2.8)

Os papéis de trabalho também se destinam a servir como base para o Programa de Gestão de Melhoria da Qualidade (PGMQ) do Subcontrolador-Geral de Controle Interno.

### **a) Elaboração dos Papéis de Trabalho**

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

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

Essa documentação permite ao auditor, ainda que inexperiente e sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entender 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.

### **b) Atributos dos Papéis de Trabalho**

As evidências coletadas e produzidas pelos auditores devem se constituir de informações suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, e 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:

- ✓ **Concisão:** 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, pois alguns assuntos precisam ser documentados.
- ✓ **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;
- ✓ **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.

### **c) Classificação dos Papéis de Trabalho**

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 dos órgãos/entidades, devendo ser atualizados pelos auditores, sempre que houver alteração da informação na sua fonte.

São exemplos de papéis de trabalho permanentes, entre outros:

- ✓ Estatuto ou regimento interno da unidade auditada;
- ✓ Dados históricos;
- ✓ Fluxograma de procedimentos operacionais;
- ✓ Organograma;
- ✓ Relação de dirigentes e responsáveis;
- ✓ Legislação específica aplicável;
- ✓ Normas, estatutos, e resoluções;
- ✓ Relatórios de auditoria de exercícios anteriores.

Os **papéis de trabalho do tipo corrente** 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:

- ✓ Documentos de planejamento;
- ✓ Solicitações de auditoria, bem como as respectivas respostas;
- ✓ Relatos de visitas ou inspeções realizadas;
- ✓ Informação acerca da amostra e do percentual de cobertura dos exames;
- ✓ Registros dos itens dos testes de auditoria realizados e das análises e conclusões obtidas;
- ✓ Evidências dos achados de auditoria;
- ✓ Atas de reuniões realizadas;
- ✓ Relatório de auditoria e demais peças produzidas (parecer, certificado);
- ✓ Documentos de comunicação de resultados, tais como avisos, memorandos e ofícios.

#### **d) Estrutura dos Papéis de Trabalho**

O conteúdo e a extensão da documentação da auditoria podem ser influenciados por vários fatores, tais como:

- ✓ Tamanho e complexidade do objeto auditado;

- 
- ✓ Natureza dos procedimentos de auditoria a serem executados;
  - ✓ Riscos de distorção relevante identificados;
  - ✓ Importância da evidência de auditoria obtida;
  - ✓ Natureza e extensão das exceções identificadas;
  - ✓ Metodologia e ferramentas de auditoria utilizadas.

O Subcontrolador-Geral de Controle Interno deve orientar os auditores para que o conjunto da documentação de determinado trabalho de auditoria compreenda, no mínimo:

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

Adicionalmente, para facilitar a elaboração, a organização e, sobretudo, a supervisão dos papéis de trabalho, o Subcontrolador-Geral de Controle Interno pode instituir requisitos gerais, tais como:

- ✓ Utilização de documentos padronizados, como por exemplo questionários e *checklists*, matrizes e resumos para facilitar a consolidação das informações obtidas e das análises realizadas;
- ✓ Necessidade de inclusão, em cada papel de trabalho de: identificação única do trabalho de auditoria; numeração em ordem sequencial; título que identifique a área ou o processo sob revisão; identificação do objetivo ou do conteúdo do documento; data da elaboração (ou coleta) e da supervisão; fonte dos dados; descrição da população avaliada, incluindo o tamanho da amostra e o método de seleção, se for o caso; os nomes dos responsáveis pela elaboração, coleta, supervisão e revisão (podem ser inseridos campos específicos para inclusão dessas informações);
- ✓ Utilização de referência cruzada de documentos, que possibilitem, a partir de um papel de trabalho, acesso direto e rápido a outro papel de trabalho, como por exemplo: *hiperlinks* ou códigos que identifiquem os documentos.

---

## **e) Organização e Armazenamento dos Papéis de Trabalho**

Os papéis de trabalho devem ser produzidos e armazenados, preferencialmente em meio digital. Nesse caso, o Subcontrolador-Geral de Controle Interno 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.

Os documentos devem ser organizados de tal forma que pessoas que não participaram do trabalho sejam capazes de identificar quais termos de referência foram utilizados, quais testes foram realizados e quais foram as conclusões da auditoria, entre outras informações relevantes.

## **f) Política de Acesso aos Papéis de Trabalho**

Cabe à Subcontroladoria-Geral de Controle Interno a responsabilidade pela guarda dos papéis de trabalho e pelo estabelecimento de política que discipline as regras de acesso a esses documentos. A proposta dessa política deve ser submetida à análise da assessoria jurídica e aprovada pelo Controlador Geral do Estado.

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 Subcontroladoria-Geral de Controle Interno 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 sigilo 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 sigilo de justiça ou do sigilo; necessidade de restringir o acesso às informações classificadas como ultras secretas, secretas e reservadas, na forma da lei.

O Subcontrolador-Geral de Controle Interno deve atentar para que a política não contemple itens que prejudiquem a atribuição dos agentes públicos autorizados por lei.

## **g) Retenção dos Papéis de Trabalho**

O Subcontrolador-Geral de Controle Interno deve definir por quanto tempo os papéis de trabalho serão mantidos e a partir de que momento se contará esse prazo.

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

## 8. SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA

A Solicitação de Auditoria – SA (modelo – Anexo IV) constitui documento utilizado pela Subcontroladoria-Geral de Controle Interno 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 ou à outra autoridade competente, cabendo ao **coordenador da equipe assiná-la**.

Deve ser estabelecido prazo para atendimento das solicitações. Esse prazo deve levar em consideração o volume de informações requeridas, de modo que o tempo seja suficiente para a unidade auditada providenciar o solicitado e para que os auditores possam realizar posteriormente suas análises. É possível defini-lo em comum acordo com a unidade auditada, desde que o cronograma de realização dos trabalhos de auditoria não seja prejudicado.

Além do prazo para atendimento e do conteúdo específico a ser solicitado, algumas informações podem ser inseridas na AS, para que as respostas por parte da unidade auditada sejam melhor elaboradas e, conseqüentemente, mais úteis para a auditoria, tais como:

- 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);
- c) Orientações sobre a necessidade de identificação dos responsáveis e da fonte da informação, e sobre a necessidade de que os documentos enviados à equipe de auditoria estejam datados e assinados;
- d) Necessidade de a unidade auditada comunicar à equipe, no prazo estabelecido na SA, as situações em que as informações/documentos solicitados estiverem total ou parcialmente indisponíveis.

Sempre que possível, a equipe de auditoria deve manter contato presencial com os servidores diretamente envolvidos no atendimento à SA, 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 Subcontroladoria-Geral de Controle Interno, 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) Reiterar a SA e estabelecer um novo prazo para seu atendimento;
- b) Solicitar que o coordenador da equipe ou o Subcontrolador-Geral de Controle Interno ou Controlador-Geral do Estado atue na sensibilização dos representantes da unidade auditada, especialmente nos casos de atraso no atendimento que possam prejudicar o desenvolvimento dos trabalhos.

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

---

## 9. NOTA DE AUDITORIA

É o documento emitido pela equipe de auditoria, no decorrer dos exames, endereçado ao dirigente máximo do órgão ou entidade, destinado a dar ciência à unidade auditada das constatações verificadas e oportunizar a apresentação de justificativas e/ou providências, a fim de subsidiar a emissão do correspondente relatório de auditoria.

A Nota de Auditoria – NA (modelo – Anexo V) deve ser adotada sempre que a equipe de auditoria ou o SubControlador de Controle Interno entender necessário e visa a garantir que os gestores possam apresentar esclarecimentos, os quais serão considerados nas análises e nas conclusões obtidas acerca do objeto da auditoria, aplicando-se, no que couber, as observações relativas à Solicitação de Auditoria.

## 10. RELATÓRIO DE AUDITORIA

Concluída a execução dos trabalhos de auditoria, a equipe de auditoria, no prazo previsto no planejamento, deve preparar o **Relatório de Auditoria** (modelo – Anexo VIII), o qual consiste na forma de comunicação dos resultados mais comumente utilizada na atividade de auditoria.

O relatório consiste em documento técnico por meio do qual a Subcontroladoria-Geral de Controle Interno comunica os objetivos do trabalho, a extensão dos testes aplicados, as conclusões obtidas e as recomendações emitidas. Ademais, também pode comunicar opiniões gerais, as quais podem ser fornecidas como parte de um relatório individual ou, a depender do trabalho, constituir o conteúdo único de um relatório.

Após a emissão da(s) Nota(s) de Auditoria e, apresentadas ou não as justificativas acerca das constatações, a equipe de auditoria providenciará a emissão do Relatório Preliminar, que será encaminhado à unidade auditada para conhecimento acerca da análise realizada e designação de reunião para elaboração do plano de providências, quando necessário.

A unidade auditada poderá se manifestar acerca do relatório preliminar, no prazo estabelecido em normativo da CGE/AM.

Caso não haja relatório preliminar, a equipe elaborará o relatório final.

### 10.1 Formas de Relatório de Auditoria

A forma de apresentação do Relatório pode variar de acordo com a necessidade dos destinatários, podendo ser:

- a) A Longa: destinada a garantir seu completo entendimento por qualquer leitor com conhecimento razoável sobre o assunto. A equipe de auditoria deve registrar todas as informações e as explicações necessárias à sua completa compreensão, assim como os achados que representem as situações positivas e as negativas identificadas pelos auditores;
- b) Breve: utilizada nos casos em que os exames não tenham revelado nenhuma anormalidade (casos em que há uma perfeita identidade entre critério e condição), ou nos casos em que se considerar que somente os aspectos de não-conformidade devam ser relatados. Nesses últimos, subentende-se que os aspectos não relatados foram considerados adequados;



- c) **Detalhada e Síntese:** Em determinadas circunstâncias, a comunicação dos resultados pode conter detalhes técnicos, operacionais, que interessam mais diretamente aos responsáveis pela atividade ou pela área examinada e pouco à alta administração e ao conselho, para quem será suficiente conhecer a essência dos resultados.

Pode ser útil que a Subcontroladoria-Geral de Controle Interno encaminhe um relatório detalhado aos responsáveis diretos por implantar as soluções recomendadas e uma síntese à alta administração e ao conselho, relatando somente os principais aspectos identificados.

## 10.2 Tipos de Relatório de Auditoria

Os Relatórios emitidos pela Subcontroladoria-Geral de Controle Interno poderão ser:

- a) **Preliminar:** quando destinado a dar ciência ao dirigente máximo da unidade auditada acerca das constatações verificadas durante a execução da auditoria e oportunizar a apresentação de justificativas e/ou a adoção de providências anteriormente à emissão do relatório definitivo;
- b) **Definitivo:** quando destinado a dar ciência ao dirigente máximo da unidade auditada da conclusão dos trabalhos de auditoria, contendo as análises realizadas acerca das justificativas apresentadas ou providências adotadas, as recomendações e execução do plano de providências e respectivo monitoramento, quando houver.

Os Relatórios de Auditoria terão as seguintes codificações, que observarão numeração própria e sequencial a cada exercício:

- a) Relatório CI/OPE: Auditorias operacionais;
- b) Relatório CI/CONF: Auditorias de conformidade;
- c) Relatório CI/GEST: Auditorias de gestão de governo;
- d) Relatório CI/DEN: Auditorias de apuração de denúncias;
- e) Relatório CI/TCE: Auditorias de Tomadas de Contas Especiais.

## 10.3 Componentes do Relatório de Auditoria

Embora o conteúdo dos relatórios possa variar, os seguintes componentes são esperados:

- a) **Informações de identificação:** nome da unidade auditada; localização da unidade, quando necessário; número da auditoria ou outra numeração que facilite a identificação do trabalho e a sua rastreabilidade; data da emissão do relatório; paginação, etc.;
- b) **Competência legal:** faz referência à competência legal da CGE/AM para o exercício das atividades de auditoria interna governamental;
- c) **Introdução:** fornece informações básicas sobre a unidade auditada, a atividade ou o processo auditado, o tipo de auditoria realizada, riscos específicos, sistemas relevantes e/ou departamentos ou funções avaliadas;
- d) **Objetivo:** descreve o que a auditoria buscou realizar. Normalmente são traduzidos por verbos no infinitivo (exemplo: avaliar, determinar, etc.);

e) **Escopo:** determina os limites da auditoria, ou seja, descreve tanto o que foi incluído na auditoria quanto o que foi excluído, ou seja, indica o que o leitor poderia esperar que fosse abordado e, ainda, as limitações impostas ao trabalho, associadas à metodologia utilizada para abordar as questões de auditoria, à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados;

f) **Limitações:** as limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, como áreas ou aspectos não examinados em função de quaisquer restrições, devem ser consignadas no relatório indicando-se as razões e se isso afetou ou pode ter afetado os objetivos, os resultados e as conclusões da auditoria;

g) **Metodologia de Trabalho:** descreve como a auditoria foi conduzida, ou seja, as atividades gerais que foram realizadas e que ferramentas foram utilizadas. Descreve objetivamente os principais procedimentos e técnicas de auditoria adotados (exame documental, amostragem, inspeção física, entrevista, circularização, análise de contas contábeis, etc.), as quais permitiram aos auditores obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião. Registra que o trabalho se fundamentou em documentos e informações fornecidas pelas áreas envolvidas, consultas aos bancos de dados e aos sistemas corporativos, no período de abrangência;

h) **Aspectos positivos da gestão:** consiste no registro de boas práticas e de outras ações positivas adotadas pela gestão na área ou atividade auditada, consideradas dignas de destaque pela equipe de auditoria. Inclui os objetivos que se buscavam ser analisados/verificados no planejamento de auditoria e que foram atendidos;

i) **Achados de auditoria:** são os registros que respondem aos objetivos do trabalho, ou seja, às questões de auditoria. São compostos por: **critério, condição, causa e consequência**. Podem ser fundamentados com exemplos, dados, análises, tabelas ou gráficos relevantes. Ao compor o achado, a equipe deve dar destaque ao que é mais importante, portanto, o que é principal deve ser incluído no início do texto. Deve-se identificar quem são os responsáveis pelos atos praticados em desacordo com a norma. Os achados devem ser apresentados de forma organizada, de acordo com um critério preestabelecido como ordem cronológica, relevância, tema, causa, efeito ou risco. As evidências devem compor anexos ao relatório;

j) **Manifestação da Unidade Auditada:** registra a manifestação da unidade em relação aos achados/constatações. Serve para refutar, explicar, apresentar argumentos, acerca das deficiências, fraudes, violações ou não conformidades relatadas nos achados. Os auditores devem obter, analisar e relatar não apenas essas respostas, mas também quaisquer ações corretivas planejadas para solucionar as situações apontadas por meio dos achados;

k) **Análise da Equipe:** consiste na análise realizada pela equipe de auditoria referentes aos achados e manifestações/justificativas/providências apresentadas na Manifestação da Unidade Auditada, contendo o julgamento quanto ao saneamento ou não de eventuais impropriedades/irregularidades;

l) **Recomendações:** constituem alguns dos conteúdos principais do relatório de auditoria. É principalmente por meio deles que a Subcontroladoria-Geral de Controle Interno agrega valor, indicando soluções práticas e viáveis para mitigar os riscos identificados. Pode-se mesmo afirmar que um trabalho de auditoria só é concluído após o atendimento às recomendações que dele decorreram. As recomendações devem, preferencialmente, ser

elaborados com base na causa raiz e/ou intermediárias, para evitar novas ocorrências, mas também podem ter o foco na correção da condição ou até das consequências. Juntamente com os achados, constituem o núcleo do relatório de auditoria;

m) **Benefícios do Controle:** devem ser registrados todo ganho ou melhoria decorrente da atuação da CGE/AM, que se espera com a implementação das recomendações;

n) **Conclusão:** consiste na emissão da opinião final da equipe de auditoria sobre o objeto auditado. Na conclusão, podem ser apresentados os achados de auditoria de forma sintética, explicitando-se o vínculo entre eles e as questões de auditoria propostas. Podem também ser apresentados os benefícios decorrentes da auditoria realizada, inclusive os financeiros, quando houver, e a causa raiz, quando esta for identificada. Da mesma maneira, quando forem identificadas boas práticas relevantes, essas poderão ser registradas nesse espaço. A abordagem apresentada nesse campo deve ter caráter gerencial, ou seja: abordar aspectos que estejam na alçada da alta administração da unidade;

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

p) **Apêndices:** nesta seção podem ser registradas informações adicionais, como definições das classificações do relatório e dos achados utilizadas; glossário; dados em nível analítico relacionados aos achados, entre outros.

## 11. MONITORAMENTO

Consiste na etapa em que a Subcontroladoria-Geral de Controle Interno verifica a evolução das ações corretivas acordadas com a unidade auditada, em conformidade com o resultado final e a conclusão do trabalho de auditoria, destinada a garantir que as ações sejam efetivamente implantadas dentro dos parâmetros e prazos acordados. A responsabilidade pelo atendimento às recomendações compete, em primeiro lugar, aos gestores das unidades auditadas.

Não basta recomendar, é necessário que se verifique a efetividade das recomendações, 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 governamental contribua efetivamente para o aperfeiçoamento da gestão pública, agregando valor às unidades auditadas.

Os objetivos da auditoria, portanto, não são atingidos plenamente com a emissão do relatório, mas somente quando são implementadas as respectivas recomendações e essas são avaliadas como suficientes pela Subcontroladoria-Geral de Controle Interno.

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.

Não serão monitoráveis constatações que não tenham explicitado as providências que deveriam ser adotadas pelo gestor ou responsável, bem assim aquelas que determinarem, genericamente, o cumprimento de normas.

Serão monitoráveis as constatações que por inviabilidade técnica não tiverem as

---

providências a serem tomadas explicitadas, mas que tenham fixado prazo para adoção de medidas com vistas a solucionar o problema apontado.

À Subcontroladoria-Geral de Controle Interno cabe o estabelecimento, a manutenção e a supervisão do processo de monitoramento da implementação das recomendações, como auxílio às unidades setoriais e seccionais que compõem o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual.

O principal instrumento do monitoramento é o **Plano de Providências** (modelo – Anexo X), documento por meio do qual são registradas as recomendações a serem implementadas pela unidade auditada, o responsável pela medida e o prazo para sua efetivação.

## **11.1 Processo de Monitoramento**

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

- a) Envio do relatório preliminar juntamente com o documento denominado plano de providências, contendo as informações necessárias ao seu preenchimento;
- b) Reunião com a unidade auditada para os ajustes no plano de providências (prazos de cumprimento de recomendações e de mais informações);
- c) Recebimento e avaliação do preenchimento do plano de providências pela unidade auditada;
- d) Envio do relatório conclusivo, contendo as definições estabelecidas no plano de providências;
- 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 em meio físico ou eletrônico, que possibilite a formação de um banco de dados, o qual deve contribuir para que as informações sobre o monitoramento se mantenham atualizadas e disponíveis.

## **11.2 Formas e Critérios de Monitoramento do Plano de Providências**

Para avaliar a resposta da unidade auditada aos itens do plano de providências, a Subcontroladoria-Geral de Controle interno poderá adotar algumas das seguintes estratégias (que não são excludentes entre si):

- a) Periodicamente, verificar a situação dos itens do plano de providências ou de alguns considerados mais relevantes que deveriam ter sido concluídos no período anterior;
- b) Realizar trabalhos de avaliação com o objetivo de validar providências implementadas pela administração e avaliar a qualidade das ações corretivas implementadas;
- c) Proceder ao acompanhamento de recomendações pendentes no decorrer de um outro trabalho de auditoria programado para a mesma área da unidade auditada.

A seleção dessas estratégias, ou seja, a forma de monitorar, juntamente com a frequência das ações constituem a intensidade do processo de monitoramento, para cuja definição se deve levar

---

em consideração os seguintes critérios: a gravidade dos riscos envolvidos; a complexidade do objeto da recomendação e o grau de maturidade da gestão de riscos da unidade auditada.

Quanto maiores forem os riscos e a complexidade das medidas a serem implementadas, deverão ser executadas mais ações ou ações de maior complexidade, ou ainda, ações em menor espaço de tempo para verificar o atendimento às recomendações.

### **11.3 Situação das Recomendações**

O monitoramento independe do instrumento de comunicação que gerou as recomendações e deve ser feito de forma dinâmica. Pode ocorrer 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, a fim de facilitar a interpretação do atendimento às recomendações e, por conseguinte, também o reporte à alta administração.

A Subcontroladoria-Geral de Controle Interno 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.

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

A alta administração da unidade auditada tem a responsabilidade de zelar pelo cumprimento das recomendações constantes dos Relatórios de Auditoria da Subcontroladoria-Geral de Controle Interno 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 Subcontroladoria-Geral de Controle Interno deve discutir o assunto com a alta administração. Caso a situação não seja resolvida, deverá então comunicar a questão ao Controlador-Geral do Estado.

Antes da discussão com a alta administração, o Subcontrolador-Geral de Controle Interno 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 relacionadas a irregularidades, o Subcontrolador-Geral de Controle Interno deve comunicar ao Controlador-Geral do Estado para encaminhamento para providências aos órgãos competentes.

## **12. COMUNICAÇÕES DOS RESULTADOS**

A Subcontroladoria-Geral de Controle Interno 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.

No caso da comunicação no trabalho de auditoria interna governamental, verifica-se

que o emissor é a própria Subcontroladoria-Geral de Controle Interno, sendo o encaminhamento à unidade auditada realizado por meio do Gabinete da CGE/AM. Os receptores são principalmente a alta administração da unidade auditada, os gestores responsáveis pelo objeto de auditoria, outros órgãos públicos interessados e a sociedade de modo geral.

A mensagem consiste nas descrições das situações encontradas, nas análises, nas opiniões, nas conclusões e nas recomendações sobre o objeto da auditoria. Os documentos em que são registrados esses conteúdos constituem o canal, por meio do qual a Subcontroladoria-Geral de Controle Interno emite suas mensagens, as quais também costumam ser emitidas nas reuniões entre auditores e órgãos/entidades auditadas.

## 12.1 Qualidade das Comunicações

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

Para tanto, é necessário garantir que as comunicações, 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 e conduzem a melhorias onde seja necessário. Favorecem um processo colaborativo para elaborar soluções para os problemas encontrados e, conseqüentemente, para ajudar a organização a atingir seus objetivos. O tom construtivo ao longo das comunicações reflete a seriedade 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 e, mais do que um atributo, é fundamental para a prática da atividade de auditoria interna governamental;
- 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 Subcontroladoria-Geral de Controle Interno deve comunicar imediatamente as informações corrigidas aos destinatários que tiveram acesso à versão anterior;

- g) **Tempestivas:** possibilitam que a organização tome as medidas adequadas no tempo correto. Para alcançar esse requisito, é importante que a Subcontroladoria-Geral de Controle Interno apresente todas as comunicações nos prazos estabelecidos durante a fase de planejamento do trabalho.

## 12.2 Qualidade da Redação

Para garantir a credibilidade e a qualidade da comunicação, é preciso que os resultados apresentados na forma escrita, por meio de relatório de auditoria ou de outro instrumento definido pela Subcontroladoria-Geral de Controle Interno, passem por um processo de revisão, com vistas a 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 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 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.

## 12.3 Formas de Comunicação dos Resultados

A Subcontroladoria-Geral de Controle Interno deve comunicar os resultados dos trabalhos por meio de relatórios ou outros instrumentos admitidos em normas de comunicação oficial estadual. Tanto o Relatório de Auditoria quanto os outros instrumentos definidos pela Subcontroladoria-Geral de Controle Interno devem:

- a) Atender a um formato estabelecido pela respectiva Subcontroladoria-Geral de Controle Interno, o que, além de facilitar a elaboração, confere uma identidade ao documento;
- b) Apresentar os objetivos e o escopo do trabalho de auditoria, a extensão dos testes aplicados, as conclusões, recomendações e os planos de providências propostos;
- c) Atender aos requisitos de qualidade estabelecidos pela Subcontroladoria-Geral de Controle Interno, além dos constantes da seção 12.1 e 12.2.

A Subcontroladoria-Geral de Controle Interno 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.

## **12.4 Encaminhamento das Comunicações aos Destinatários**

Cabe à Subcontroladoria-Geral de Controle Interno estabelecer fluxos operacionais que garantam o encaminhamento das comunicações aos respectivos destinatários, observados os prazos e demais condições estabelecidas em normativos da CGE/AM.

Tratando-se de auditoria governamental, há casos em que os destinatários estão previstos em lei ou em normativos.

Nos casos em que não houver essa definição, o Subcontrolador-Geral de Controle Interno do Estado pode fundamentar-se nos protocolos de comunicação da organização, no organograma e também nas expectativas da alta administração e do Conselho, quando for o caso.

O fundamental, entretanto, é que as comunicações sejam enviadas àqueles que delas necessitam, para análise ou tomadas de decisão, e aos responsáveis pelo objeto auditado, pelo atendimento às recomendações e pelo desenvolvimento dos planos de providências. De modo geral, são estes os destinatários: proprietários de processo e gerentes; administradores, auditores externos e outras partes interessadas consideradas necessárias.

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

## **13. PROGRAMA DE GESTÃO DE MELHORIA DA QUALIDADE - PGMQ**

A Subcontroladoria-Geral de Controle Interno deve instituir formalmente e manter um Programa de Gestão de Melhoria da Qualidade - PGMQ com o objetivo de promover a avaliação e a melhoria contínua dos processos de trabalho, dos produtos emitidos, da eficácia e da eficiência da atividade de auditoria interna governamental.

O PGMQ deve considerar aspectos específicos da Subcontroladoria-Geral de Controle Interno, tendo em vista sua estrutura e suas necessidades, observadas as definições deste Manual.

O Programa deve ser aplicado tanto no nível de trabalhos individuais de auditoria, quanto em um nível mais amplo da atividade de auditoria interna. As avaliações devem incluir todas as fases da atividade de auditoria interna governamental, quais sejam, os processos de planejamento, de execução dos trabalhos, de comunicação dos resultados e de monitoramento, e ainda:

- a) O alcance do propósito da atividade de auditoria interna;
- b) A conformidade dos trabalhos com as disposições deste manual, com outros normativos que definam atribuições para a atividade de auditoria interna, com as boas práticas nacionais e internacionais aplicáveis e com os manuais ou procedimentos operacionais estabelecidos pela própria Subcontroladoria-Geral de Controle Interno;



---

c) A conduta ética e profissional dos auditores.

Além das avaliações a serem realizadas, a estrutura do PGMQ deve estabelecer:

- a) As responsabilidades dos atores de nível gerencial da Subcontroladoria-Geral de Controle Interno e das equipes de auditoria no processo de garantia da qualidade;
- b) A frequência de realização das atividades de avaliação e da comunicação de resultados do Programa.

Os resultados das avaliações realizadas devem ser periodicamente consolidados com a finalidade de fornecer informações gerenciais e de identificar necessidades de capacitação e oportunidades para aprimoramento da atividade de auditoria interna governamental, as quais podem ser registradas em um plano de ação.

---

## 14. 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.

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

**Alta administração:** a alta administração representa o mais alto nível estratégico e decisório de um órgão ou entidade, seja ela parte da Administração Pública Federal Direta ou Indireta. Na Administração Pública Estadual Direta, a alta administração é, em regra, composta pelos Secretários de Estado; Controlador-Geral do Estado e Procurador-Geral do Estado; na Administração Indireta, pelos Presidentes ou Diretores-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 profissional, na Subcontroladoria-Geral de Controle Interno, 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.

**Controles internos da gestão:** processo que envolve um conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela alta administração, pelos gestores e pelo corpo de servidores e empregados dos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados: a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; b) cumprimento das obrigações de *accountability*; c) cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis; e d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos. O estabelecimento de controles internos no âmbito da gestão pública visa a essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica. Nesse Manual, pode também ser denominado apenas controle ou controle interno.

**Distorção relevante:** distorções, incluindo omissões, são consideradas relevantes se, individualmente ou em conjunto, puderem razoavelmente influenciar as decisões relevantes dos usuários previstos,

---

tomadas com base na informação do objeto.

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

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

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

**Fraude:** quaisquer atos ilegais caracterizados por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança. As fraudes são perpetradas por partes e organizações, a fim de se obter dinheiro, propriedade ou serviços; para evitar pagamento ou perda de serviços; ou para garantir vantagem pessoal ou em negócios.

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

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

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

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

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

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

**Indicadores de desempenho:** trata-se de um número, percentagem ou razão que mede um aspecto

---

do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas.

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

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

**Materialidade:** constitui critério utilizado na seleção de objetos de auditoria por parte da Subcontroladoria-Geral de Controle Interno, e refere-se ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados em determinada unidade administrativa, função, macro-processo, ação de governo, política, etc.

**Objetividade:** constitui princípio fundamental para a prática da atividade de auditoria interna governamental. Refere-se a atitude mental imparcial que permite aos auditores executarem os trabalhos de auditoria de maneira a terem uma confiança no resultado de seu trabalho e que não seja feito nenhum comprometimento da qualidade. Requer que os profissionais 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 da unidade auditada, sobre a qual pode ser realizadas atividades de avaliação ou consultoria pela Subcontroladoria-Geral de Controle Interno.

**Sistema de Controle Interno:** conjuntos de órgãos, funções e atividades, no âmbito do Poder Executivo Estadual, articulado por um Órgão Central e orientado para o desempenho do controle interno e cumprimento das finalidades prevista em lei.

**Órgão Central do Sistema de Controle Interno:** condição atribuída por lei à Controladoria-Geral do Estado, órgão do Poder Executivo Estadual, no exercício das funções de auditoria governamental, ouvidoria, e de transparência pública e controle social.

**Unidades Setoriais:** unidade de apoio administrativo e operacional das Secretarias de Estado e da Procuradoria-Geral do Estado, que compõe o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual.

**Unidades Seccionais:** unidade de apoio administrativo e operacional das autarquias, fundos, fundações e das empresas públicas, que compõe o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual.

**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 pretende 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.

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

**Serviços de avaliação:** atividade de auditoria interna governamental que consiste no exame objetivo da evidência, com o propósito de fornecer ao órgão ou entidade da Administração Pública Estadual uma avaliação tecnicamente autônoma e objetiva sobre o escopo da auditoria.

**Serviços de consultoria:** atividade de auditoria interna governamental que consiste em assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados, prestados em decorrência de solicitações de 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.

**Unidade Auditada:** órgão ou entidade da Administração Pública Estadual para o qual a Subcontroladoria-Geral de Controle Interno tem a responsabilidade de contribuir com a gestão, por meio de atividades de avaliação e de consultoria. Para os fins deste Manual, o termo unidade auditada, no contexto dos trabalhos de avaliação e consultoria, também pode ser compreendido como macro processo, 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 Subcontroladoria-Geral de Controle Interno para a elaboração do Plano.

---

## 15. REFERÊNCIAS

Brasil. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em 15 de Agosto de 2019.

Brasil. Lei 4.320/1964, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em 15 de agosto de 2019.

Brasil. Lei Complementar 101/2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm). Acesso em 15 de agosto de 2019.

Brasil. Lei 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8666cons.htm). Acesso em 15 de agosto de 2019.

Amazonas. Constituição do Estado do Amazonas de 1989. Disponível em <http://www.ale.am.gov.br/wp-content/uploads/2015/01/Constituicao-do-Estado-do-Amazonas-atualizada-2015.pdf>. Acesso em 15 de agosto de 2019.

Amazonas. Lei Estadual 2.423, de 10 de dezembro de 199696 – atualizada até 11/02/2019. Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas. Disponível em <https://www.tce.am.gov.br/portal/wp-content/uploads/2019/02/2423-96-LEI-ORG%C3%82NICA-DO-TCE-COMPILADA.pdf>. Acesso em 15 de Agosto de 2019.

Amazonas. Lei Delegada 3, de 9 de junho de 2005. DISPÕE sobre a instituição da Controladoria-Geral do Estado, altera a redação dos dispositivos que especifica da Lei Delegada n.º 2, de 14 de abril de 2.005, e dá outras providências. Disponível em <http://www.cge.am.gov.br/wp-content/uploads/2018/03/Lei-Delegada-no.-03-de-09-de-junho-de-2005.pdf>. Acesso em 17 de agosto de 2019.

Amazonas. Lei 4.455, de 3 de abril de 2017. Modifica a organização do Poder Executivo, dispendo sobre a composição da Administração Direta e da Administração Indireta e estabelecendo outras providências. Disponível em [http://www.cge.am.gov.br/wp-content/uploads/2018/03/lei-4.455\\_-de-03-de-abril-de-2017.pdf](http://www.cge.am.gov.br/wp-content/uploads/2018/03/lei-4.455_-de-03-de-abril-de-2017.pdf). Acesso em 17 de agosto de 2019.

Amazonas. Decreto 40.824, de 17 de junho de 2019. Aprova a estrutura regimental, Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança e Funções Gratificadas da Controladoria-Geral do Estado e dá outras providências. Disponível em <http://www.cge.am.gov.br/wp-content/uploads/2019/09/Decreto-n.-40.824-de-17.06.2019-Regimento-Interno-CGE.pdf>. Acesso em 17 de agosto de 2019.

Brasil. Tribunal de Contas da União. Manual de auditoria operacional / Tribunal de Contas da União. 3.ed. – Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010.

Brasil. Tribunal de Contas da União. Curso auditoria governamental: módulo 1: fundamentos de auditoria governamental / Tribunal de Contas da União. – 2. ed. – Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

Brasil. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa 3, de 09 de

---

junho de 2017 - Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

Brasil. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. 2017.

Brasil. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa 9, de 09 de outubro de 2018 - Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT e sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAIINT das Unidades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal e dá outras providências.

Amazonas. Resolução 02/2017, de 19 de julho de 2017. Aprova novo Manual de Procedimentos de Auditoria de Regularidade do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas. Disponível em [https://www.tce.am.gov.br/portal/wp-content/uploads/file/Resolu%C3%A7%C3%A3o%2002\\_2017.pdf](https://www.tce.am.gov.br/portal/wp-content/uploads/file/Resolu%C3%A7%C3%A3o%2002_2017.pdf). Acesso em 16 de agosto de 2019.

Brasil. Controladoria Geral do Estado do Mato Grosso do Sul. Manual de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Estadual (Anexo Único da Resolução CGE/MS nº 014, de 08 de fevereiro de 2019)

Normas de Auditoria Aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro. Disponível em <http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/Normas%20de%20Auditoria%20Governamental-NAGs%20-%20miolo.pdf>. Acesso em 02 de setembro de 2019.

Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). Disponível em [file:///C:/Users/01072019/Downloads/NBASP\\_10\\_11\\_15.pdf](file:///C:/Users/01072019/Downloads/NBASP_10_11_15.pdf). Acesso em 02 de setembro de 2019.

Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), emitidas pela INTOSAI. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em 15 de julho de 2019.

NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil. Disponível em <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>. Acesso em 02 de setembro de 2019.

Lima, Liliâne Chaves Murta de. Controle Interno na Administração Pública: O Controle Público na Administração como um Instrumento de Accountability / Liliâne Chaves Murta de Lima. 2012. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/controle-interno-na-administracao-publica-o-controle-interno-na-administracao-publica-como-um-instrumento-de-accountability.htm>. Acesso em 02 de setembro de 2019.

COLOMBINI, Tiago. Controle Interno como instrumento de Accountability: Um estudo comparativo entre países. 2014. 62 folhas. Monografia (Especialização Gestão Pública). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2014. Disponível em [http://repositorio.roca.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/7010/1/PB\\_GP\\_IV\\_2014\\_13.pdf](http://repositorio.roca.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/7010/1/PB_GP_IV_2014_13.pdf). Acesso em 16 de Agosto de 2019

# ANEXO I – Modelo do Planejamento

Versão: 1.X	Manaus, _____ de _____ de _____	
<b>Especificações da Atividade de Auditoria</b>		
Ato de designação:	Ordem de Serviço de Auditoria OS XXX/20XX	
Unidade de Auditoria:	Subcontroladoria-Geral de Controle Interno	
Responsável pela Unidade de Auditoria:	Identificar	Matrícula:
Coordenador da Equipe de Auditoria:	Identificar	Matrícula:
Órgão/Entidade:	Identificar (nome e CNPJ)	
Responsável	Identificar (nome e CPF)	
Modalidade de Auditoria:	Auditoria de Conformidade/Operacional (indicar)	
Objeto(s) da auditoria:	Especificar (ex. Licitações e Contratos; Folha de Pagamento; Convênios, etc..)	
Período abrangido pela auditoria:	Exercício financeiro de .....	
Período de realização da Auditoria:	Especificar as datas previstas para início e término de cada etapa (planejamento; execução; relatório; monitoramento)	
Volume de recursos auditados:	Especificar (R\$ XXXXXX)	

## I. Introdução

O presente documento tem por objetivo registrar o planejamento da auditoria de conformidade/operacional a ser realizada na (o) (especificar o órgão/entidade) com a finalidade de avaliar a gestão da Unidade, relativa ao exercício de ....., com o objetivo de apresentar um diagnóstico acerca do funcionamento, estrutura e segurança dos controles internos, com vistas a subsidiar a emissão do Parecer e Certificados de Contas pela CGE/AM, conforme (especificar o ato de designação – ex. Ordem de Serviço SCCI n.,).

O planejamento do trabalho destina-se a delimitar o objetivo e o escopo da auditoria, definir a estratégia metodológica a ser adotada, definir as atribuições de cada membro da equipe e estimar os recursos, os custos e os prazos necessários para sua realização.

(neste campo podem ser registradas outras informações preliminares acerca do trabalho a ser realizado)

II. **Análise preliminar do objeto a ser auditado:** (especificar)

III. **Objetivo e escopo do trabalho de auditoria:** (especificar)

IV. **Procedimentos de auditoria:** (especificar)

V. **Amostra:** (especificar)

VI. **Cronograma de realização dos trabalhos:** (especificar)



Em face do exposto, considerando as atividades até aqui desenvolvidas durante a fase de produção do conhecimento, estimam-se os seguintes prazos para realização dos trabalhos:

	<b>Tarefa</b>	<b>Membro da Equipe</b>	<b>Início</b>	<b>Término</b>	<b>Dias úteis</b>
1					
2					
3					
	<b>TOTAL DE DIAS ÚTEIS</b>				

**Equipe de Auditoria:** *(especificar)*

## ANEXO II – Modelo da Ordem de Serviço – OSA

OSA Nº/___	Manaus, __ de de ____.	
Unidade de Auditoria		
Responsável - Unidade		Matrícula
Órgão/Entidade auditado		
Tipo de Auditoria		
Metodologia		
Prazo da Auditoria		

**OBJETIVOS:** *[descrever os objetivos do trabalho a ser realizado]*

*[identificação do responsável pela emissão da OS]*

Subcontrolador-Geral de Controle Interno

# ANEXO III – Modelo do Ofício de Apresentação

Ofício CGE/AM nº

Assunto: **Comunicação de Auditoria**

Senhor(a) Secretário(a) de Estado ou Senhor(a) Diretor(a)-Presidente,

Informamos que a Subcontroladoria-Geral de Controle Interno, órgão de atuação institucional desta Controladoria-Geral do Estado, dará início a auditoria nessa unidade com o objetivo de *[detalhar]*, em atendimento à Portaria \_\_\_/\_\_\_-GCG/CGE.

A Equipe de Auditoria sob a supervisão do Coordenador, *[identificar nome e matrícula]*, será responsável pela condução dos trabalhos a serem executados:

<i>[nome]</i>	<i>[matrícula]</i>
<i>[nome]</i>	<i>[matrícula]</i>
<i>[nome]</i>	<i>[matrícula]</i>

A execução está prevista para ocorrer no período de **// a //** e, no intuito do bom desenvolvimento dos trabalhos, solicitamos previamente a adoção das seguintes providências, consoante art. 2º, I e II, do Decreto n. 40.824/2019 (Anexo I) - Regimento Interno desta CGE e art. 7º, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa CGE 005, de 16 de setembro de 2004:

1. disponibilização de sala reservada e segura para que a Equipe possa desenvolver os trabalhos;
2. viabilização de senha de acesso aos seguintes sistemas corporativos: *[especificar sistemas]*;
3. designação de uma pessoa qualificada para fazer a interlocução entre a Equipe de Auditoria e as subunidades desse órgão ou entidade.

A Equipe de Auditoria estará disponível para prestar os esclarecimentos relativos à condução dos trabalhos durante toda a fase de execução. Da mesma forma, é importante que os interlocutores desse Órgão/Entidade mantenham postura dinâmica e ágil na interação com a Equipe, apresentando tempestivamente documentos, manifestações e/ou esclarecimentos relativos aos assuntos que venham a ser apresentados por meio das Solicitações e Notas de Auditoria.

Após finalização, será encaminhado Relatório Preliminar, que servirá de subsídio para a reunião que discutirá os achados de auditoria e recomendações que integrarão o Relatório Conclusivo e o Plano de Providências, quando for o caso.

Com o intuito de agilizar os trabalhos, segue anexa a Solicitação de Auditoria nº

Atenciosamente,  
*[identificação do responsável pela emissão do Ofício]*  
Controlador-Geral do Estado

## Anexo IV – Modelo de Solicitação de Auditoria - SA

**Solicitação de Auditoria nº:** *[Numeração sequencial da Solicitação]*

**Destinatário:** *[Nome do dirigente máximo da Unidade Auditada]*

**Unidade Auditada:** *[Nome da Unidade Auditada]*

**Referência:** *[Número do Ofício de Apresentação]*

Manaus, \_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ .

Senhor(a) *[identificação do destinatário]*

Com vistas a subsidiar os trabalhos de auditoria que serão ou estão sendo realizados nessa unidade, solicitamos o(s) seguinte(s):

1. Apresentar os originais dos processos:

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

b) Processo nº YYYY/AAAA: *[quando possível, especificar páginas];*

2. Providenciar cópias digitais dos seguintes documentos:

a) Ofício nº XX/AAAA;

b) Portaria nº YY/AAAA;

c) Processo nº ZZ/AAAA: *[quando possível, especificar páginas].*

3. Informar o quantitativo de *[especificar a informação requerida];*

4. Descrever quais os procedimentos de controle utilizados no processo *[detalhar processo];*

5. Descrever o método de cálculo utilizado na construção dos seguintes indicadores:

*[especificar indicadores].*

### ***Relacionar os documentos/informações necessários***

As informações solicitadas neste documento deverão ser apresentadas até o **dia // e**, na sua impossibilidade, expor as devidas justificativas à Equipe de Auditoria.

A Equipe de Auditoria estará disponível tanto pessoalmente, como através de e-mail ou telefone, para prestar quaisquer esclarecimentos em relação aos itens solicitados.

*[identificar]*

Coordenador da Auditoria  
Matrícula

## Anexo V – Matriz de Planejamento

ÓRGÃO/ENTIDADE: Declarar o(s) nome(s) do(s) principais órgão(s)/entidade(s) fiscalizados(s).

**OBJETIVO:** Enunciar de forma clara e resumida o objetivo da fiscalização.

Questões de Auditoria	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Técnicas de Auditoria	Detalhamento do Procedimento	Possíveis Achados
<p>Consistem nos objetivos do trabalho descritos em forma de perguntas. São necessárias para direcionar os trabalhos para os resultados que se pretende atingir.</p> <p><b>Critério:</b> (O que deveria ser - norma)</p>	<p>Quais informações são necessárias para responder à questão de auditoria.</p>	<p>Identificação das fontes de cada informação requerida. A fonte pode ser uma pessoa, local e/ou documento em que se obterá a informação (Ata, Departamento X).</p> <p>A fonte pode ser interna (própria unidade auditada) ou externa (fora da unidade auditada).</p>	<p>Indicar que técnica será aplicada para cada possível evidência.</p>	<p>Detalhar como a técnica de auditoria será aplicada, ou seja, onde, com quem, como e para quê será aplicada.</p> <p>Importante considerar o critério, para que o procedimento leve a uma comparação efetiva com o que vai ser encontrado.</p>	<p>Devem ser baseados nos riscos identificados na fase de planejamento e agregados em questões de auditoria.</p>

## ANEXO VI – Modelo de Nota de Auditoria - NA

**Nota de Auditoria nº:** *[Numeração sequencial da Nota]*

**Destinatário:** *[Nome do dirigente máximo da Unidade Auditada]*

**Unidade Auditada:** *[Nome da Unidade Auditada]*

**Referência:** *[Número do Ofício de Apresentação]*

Senhor(a) *[identificação do destinatário]*,

Considerando os trabalhos de auditoria em andamento nessa unidade, conforme comunicado por meio do Ofício CGE/AM nº *[especificar]*, servimo-nos da presente Nota de Auditoria para informar que foi constatado o seguinte:

<b>ACHADO/CONSTATAÇÃO XX</b>	<i>[numeração sequencial]</i>
EMBASAMENTO:	<i>[descrever]</i>
EVIDÊNCIA:	<i>[descrever]</i>

<b>ACHADO/CONSTATAÇÃO XX</b>	<i>[numeração sequencial]</i>
EMBASAMENTO:	<i>[descrever]</i>
EVIDÊNCIA:	<i>[descrever]</i>

Assim sendo, solicitamos manifestação no sentido de apresentar esclarecimentos, justificativas ou providências, no prazo de 05 (cinco) dias úteis, contados do recebimento desta Nota, a fim de subsidiar a elaboração do Relatório de Auditoria.

Atenciosamente,

*[identificar]*

Coordenador da Equipe de Auditoria

Matrícula

## ANEXO VII – Modelo de Matriz de Achados

**Objeto examinado:**

**Objetivo:**

**Equipe de Auditoria:**

**Supervisor:**

**Nº da Ordem de Serviço:**

Questão/Subquestão de Auditoria							
Achado					Boas Práticas	Recomendações	Benefícios esperados
Situação encontrada	Critério	Evidências e Análises	Causas	Efeitos			

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

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

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

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

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

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

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

**Efeitos:** é a consequência da divergência entre a condição e o critério. Pode ser positivo, correspondendo a benefícios alcançados, ou negativos, correspondendo ao risco ou exposição que sofre o objeto de auditoria ou a unidade auditada por não estar conforme o padrão esperado.

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

---

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

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



# ANEXO VIII – Modelo de Relatório de Auditoria

## (Preliminar ou Definitivo)

UNIDADE GESTORA: (Nome do Órgão / Entidade)

NATUREZA JURIDICA: (Verificar natureza jurídica do órgão / entidade)

GESTOR DA UNIDADE: (Nome do gestor) - CPF

CARGO: (Cargo do gestor)

PERÍODO DE GESTÃO:

PERÍODO FISCALIZADO: (Data de início e fim das informações apuradas)

TIPO DE AUDITORIA: *Auditoria (Especial / de Conformidade / Operacional / Contábil)*  
(conforme Planejamento da Auditoria)

EQUIPE DE FISCALIZAÇÃO:

DATA INÍCIO E TÉRMINO DA FISCALIZAÇÃO: (Início e fim da auditoria)

### RELATÓRIO DE AUDITORIA Nº xx/20XX-CGE/AM

#### I. INTRODUÇÃO

1. Trata-se de auditoria realizada no (órgão/entidade), relativa ao exercício de (indicar), em atendimento ao Plano de Auditoria da CGE/AM, aprovado pela Portaria XXXX-GCG/CGE, à Ordem de Serviço SGCI XXX, e com observância das orientações contidas na Resolução TCE XXXX.

2. A Controladoria-Geral do Estado (CGE/AM), conforme estabelece o artigo 45 da Constituição Estadual, tem como atribuição gerir as atividades de auditoria, fiscalização, orientação e de acompanhamento das atividades dos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, segundo os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, eficiência e da economicidade, de modo a assegurar operações eficientes e eficazes, em conformidade com as leis e os regulamentos.

3. A Subcontroladoria-Geral de Controle Interno, órgão de atuação institucional da CGE/AM é responsável pelo exercício das atividades de auditorias e fiscalização na Unidade Auditada, conforme estrutura definida no Regimento Interno da CGE/AM, Decreto n. 40.824, de 17 de junho de 2019.

4. A partir do resultado desse trabalho, serão desenvolvidas atividades de pós-auditoria, especialmente, o monitoramento das recomendações, mediante a elaboração de planos de providências e o periódico de acompanhamento da implementação das medidas necessárias à correção das causas das fragilidades constatadas nesta avaliação dos controles internos.

5. O resultado desse trabalho subsidiará ainda a emissão do Parecer Conclusivo sobre as Contas da Unidade Fiscalizada, bem como da elaboração do Plano de Auditoria da CGE/AM, a partir da indicação dos processos e atividades que oferecem maiores riscos de ocorrência de erros, falhas e irregularidades.

6. Por fim, o relatório dessa avaliação de controle interno será considerado quando da confecção do Relatório Conclusivo que será encaminhado ao Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, em cumprimento ao que determina o art. 10, III, da Lei n. 2423/96 – TCE/AM.

## **II. DESCRIÇÃO DA UNIDADE AUDITADA**

*Fornece informações básicas sobre a Unidade Auditada, a atividade ou o processo auditado, o tipo de auditoria realizada, riscos específicos, sistemas relevantes e/ou departamentos ou funções avaliadas, licitações e contratos celebrados. Deve-se indicar o orçamento da Unidade, no período auditado, o quadro de servidores.*

## **III. OBJETIVO E QUESTÕES DE AUDITORIA**

*Descreve o que a auditoria buscou realizar. Normalmente são traduzidos por verbos no infinitivo. Exemplo: avaliar, determinar.*

*Relacionar as questões de auditoria indicadas na fase de planejamento.*

## **IV. ESCOPO DA AUDITORIA**

*Determina os limites da auditoria, ou seja, descreve tanto o que foi incluído na auditoria quanto o que foi excluído e que o leitor poderia esperar que fosse abordado. Indica o período, os processos em exame, etc.*

## **V. METODOLOGIA: PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA**

Os trabalhos foram desenvolvidos com base nas disposições do Regimento Interno da Controladoria Geral do Estado, do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, e das diretrizes estabelecidas no Plano de Auditoria da CGE/AM, aprovado pela Portaria XXXX-GCG/CGE e na Ordem de Serviço XXXX .

*Descreve como a auditoria foi conduzida, ou seja, que atividades gerais de auditoria foram realizadas e que ferramentas foram utilizadas. Métodos de trabalho utilizados especificamente para um achado podem ser descritos no próprio achado.*

*Informa os procedimentos e as técnicas de auditoria que permitiram obter as evidências necessárias ao juízo de valor da equipe de auditoria.*

## **VI. LIMITAÇÕES INERENTES À AUDITORIA**

*Informa as limitações impostas ao trabalho, associadas à metodologia utilizada para abordar as questões de auditoria, à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados, assim como as limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, como áreas ou aspectos não examinados em função de quaisquer restrições, devem ser consignadas no relatório indicando-se as razões e se isso afetou ou pode ter afetado os objetivos, os resultados e as conclusões da auditoria.*

## **VII. VOLUME DE RECURSOS FISCALIZADOS**

*Informa o montante de recursos fiscalizados*

## **VIII. ASPECTOS POSITIVOS DA GESTÃO**

*Consiste no registro de boas práticas e de outras ações positivas adotadas pela gestão na área ou na atividade auditada, consideradas dignas de destaque pela Equipe de Auditoria. Inclui também os objetivos que se buscavam ser analisados/verificados no Planejamento da Auditoria e que foram atendidos.*

## **IX. BENEFÍCIOS DO CONTROLE**

*São indicados os benefícios esperados após a implementação das medidas propostas nas recomendações*

## **X. ACHADOS DA AUDITORIA**

*Descreve os registros que respondem aos objetivos do trabalho, ou seja, às questões de auditoria. São compostos por: **critério, condição, causa e consequência**. Podem ser fundamentados com exemplos, dados, análises, tabelas ou gráficos relevantes. Ao compor o achado, a equipe deve dar destaque ao que é mais importante, portanto, o que é principal deve ser incluído no início do texto.*

*Os achados devem ser apresentados de forma organizada, de acordo com um critério preestabelecido como ordem cronológica, relevância, tema, causa, efeito ou risco. O achado de auditoria deve atender, necessariamente, aos seguintes requisitos básicos:*

- ser relevante para que mereça ser relatado;*
- estar fundamentado em evidências juntadas ao relatório;*
- ser apresentado de forma objetiva;*
- respaldar as propostas de encaminhamento dele resultantes;*
- apresentar consistência, de modo a mostrar-se convincente a quem não participou da auditoria.*

*Devem ser indicados os responsáveis pelos processos/sistemas/setores objeto do achado, bem como a conduta que propiciou a ocorrência da situação encontrada.*

*Para cada achado devem ser indicadas as medidas (recomendações) que devem ser adotadas pela unidade auditada para corrigir a falha/irregularidade.*

## **XI. MANIFESTAÇÕES DA UNIDADE AUDITADA**

*Registra a manifestação da Unidade Auditada em relação aos achados de auditoria. Serve para refutar, explicar, apresentar argumentos, sobretudo quando os achados relatam deficiências, fraudes, violações, não conformidades. O auditor deve obter analisar e relatar não apenas essas respostas, mas também quaisquer ações corretivas planejadas para solucionar as situações apontadas por meio dos achados. Se a unidade auditada se recusar a responder os questionamentos da equipe ou não conseguir fazê-lo no prazo acordado, a Subcontroladoria-Geral de Controle Interno poderá emitir o relatório sem esses comentários.*

## **XII. ANÁLISE DA EQUIPE**

*Registra a análise realizada pela equipe de auditoria à vista dos achados e manifestações/ justificativas/providências apresentadas na Manifestação da Unidade Auditada, contendo ao seu julgamento quanto ao saneamento ou não das impropriedades/irregularidades verificadas.*

## **XIII. CONCLUSÃO**

*Registra a 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 os achados de auditoria.*

*Na conclusão, podem ser apresentados os achados de auditoria de forma sintética, explicitando-se o vínculo entre eles e as questões de auditoria propostas. Podem também ser apresentados os benefícios decorrentes da auditoria realizada, inclusive os financeiros, quando houver, e a causa raiz, quando esta for identificada.*

*Da mesma maneira, quando forem identificadas boas práticas relevantes, essas poderão ser registradas nesse espaço. A abordagem apresentada nesse campo deve ter caráter gerencial, ou seja: abordar aspectos que estejam na alçada da alta administração da unidade.*

## **XIV. ENCAMINHAMENTO**

Pelo exposto, em virtude dos apontamentos feitos, **RECOMENDA-SE:**

*São elencadas as recomendações*

Manaus, \_\_de de \_\_\_\_.

Equipe de Auditoria: *[identificar os Auditores da Equipe]*

Aprovado por:

*[identificar o responsável pela aprovação do Relatório*

*Subcontrolador-Geral de Controle Interno do Estado]*

*[identificar*

*[Controlador-Geral de do Estado]*

## ANEXO IX – Modelo do Matriz de Responsabilização

ACHADO	RESPONSÁVEL (IS)	PERÍODO DE EXERCÍCIO	CONDUTA	NEXO DE CAUSALIDADE (entre a conduta e o resultado ilícito)	CULPABILIDADE
Descrever o título da irregularidade	Indicar, além do nome, o cargo e o CPF do responsável pessoa física.	Indicar sempre e para todos os responsáveis o período de exercício.	<p>Identificar a ação ou a omissão, culposa ou dolosa praticada pelo responsável.</p> <p>Nos casos de ação, utilizar verbos no infinitivo, mencionar os documentos que comprovem a conduta adotada e indicar a conduta correta que deveria ter sido tomada.</p> <p>Nos casos de omissão, indicar o que deveria ter sido feito.</p>	Evidenciar a relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o resultado ilícito.	Avaliar a reprovabilidade da conduta, destacando situações atenuantes ou agravantes.

## ANEXO X – Modelo do Plano de Providências

Plano de Providência do Controle Interno							
Unidade Orçamentária: <b>numero e nome da UG</b>							
Impropriedades detectadas	Causas apontadas no documento de auditoria	Causas detectadas pelos response veis	Providências	Responsáveis	Procedimentos	Prazos	Observações
			(o que fazer)	(quem fazer?)	(como fazer)	(quando fazer)	
Item xx relatório:							
Manaus,							
Carimbo e assinatura do gestor da pasta				Carimbo e assinatura do responsável (quem fazer?)			
(1) - o documento deve ser assinado por todos os responsáveis por sua elaboração ou pelos que deram causa e/ou que sanaram a irregularidade;							
(2) - obrigatório o carimbo e assinatura do gestor da pasta, bem como dos responsáveis pelos procedimentos (quem fazer?)							

**Controladoria-Geral  
do Estado**



**AMAZONAS**  
GOVERNO DO ESTADO