

MANUAL DE
AUDITORIA INTERNA

Controladoria-Geral
do Município



MANUAL DE
AUDITORIA INTERNA

The background of the page is a dark blue color. On the right side, there is a large, light blue geometric shape that resembles a stylized arrow or a corner cut. The bottom half of the page is filled with a complex pattern of overlapping squares and triangles in various shades of blue and teal, creating a modern, abstract design.

**PREFEITURA DA CIDADE DO RECIFE
CONTROLADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO**

José Ricardo Wanderley Dantas de Oliveira
Controlador-Geral do Município

Rodrigo Brayner Dhalia
Secretário Executivo de Auditoria, Correição e Controle Social

Marcelo Levy Perrucci
Corregedor-Geral e Auditoria

Terence Borman de Farias
Gerente de Auditoria e PAR

Ana Beatriz Burgardt Castro
Chefe da Divisão de Auditoria Interna Governamental

Elaboração:
Ana Beatriz Burgardt Castro

Diagramação:
Gabinete de Comunicação da Prefeitura do Recife

1ª EDIÇÃO - dezembro, 2024

LISTA DE SIGLAS E ABREVIACÕES

AIG- Auditoria Interna Governamental
APO - Análise Preliminar do Objeto
CGM - Controladoria Geral do Município
CGU - Controladoria Geral da União
CNJ- Conselho Nacional de Justiça
CONACI - Conselho Nacional de Controle Interno
DA/ GAPAR - Divisão de Auditoria da Gerência de Auditoria e PAR
IA-CM- Modelo de Capacidade de Auditoria Interna
IA-CoP- Comunidade de Prática de Auditoria Interna da Rede PEM-PAL
IIA - Instituto dos Auditores Internos
IN - Instrução Normativa
IRB - Instituto Rui Barbosa
ISSAI - Norma Internacional de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior
LAC - Lei Anticorrupção
MAO - Manual de Auditoria Operacional do TCU
MOT - Manual de Orientações Técnicas Atividade de Aud. Interna da CGU
NBASP - Normas Brasileiras de Auditoria no Setor Público
PAINT - Plano Anual de Auditoria Interna
PAC Audi - Plano Anual de Capacitação da Auditoria
PAR - Processo Administrativo de Responsabilização de Entes Privados
PEM-PAL - Rede de aprendizagem assistida por Colegas sobre a Gestão de Despesas Públicas.
PCR - Prefeitura da Cidade do Recife
PAINT - Relatório Anual de Auditoria Interna
SFC / CGU - Secretaria Federal de Controle da Controladoria Geral da União
STJ - Supremo Tribunal de Justiça
TCU - Tribunal de Contas da União
UA - Unidade Auditada
UAIG - Unidade de Auditoria Interna Governamental
UG - Unidade Gestora

APRESENTAÇÃO

A Controladoria Geral do Município de Recife (CGM) foi criada em maio de 2011 por meio da Lei Municipal nº 17.707/2011, quando se consolidou como o Órgão Central de Controle Interno da capital pernambucana. Desde então vem entregando relevantes contribuições aos gestores municipais, primando pela aplicação de controles internos visando à economicidade, à eficiência e à eficácia das políticas públicas.

O quadro de servidores técnicos da CGM, formado anteriormente por Auditores do Tesouro Municipal e, posteriormente, pelos Gestores Governamentais de Controle Interno, carreira criada pela Lei nº 17.977/2014, sempre atuou de forma independente, fundamentada e transparente.

Recentemente, em 2023, a Lei 19.082/2023 definiu uma nova estrutura funcional para o órgão, aumentando o quadro de colaboradores, atribuindo maior abrangência de atuação e também mais responsabilidades. Nesta ocasião, a CGM Recife estabeleceu seu comando legal das quatro macrofunções do Controle Interno que são: Controladoria, Corregedoria, Ouvidoria e Auditoria. Assim, as atividades de Racionalização de Gastos, Governança, Orientação e Normatização, Correição, Ouvidoria, Transparência Pública e Auditoria Interna estão todas sob a competência da Controladoria Geral e seu corpo técnico.

A atividade de Auditoria Interna Governamental esteve presente desde a criação da Controladoria em 2011. Para orientar a execução dos trabalhos, a CGM Recife utiliza os referenciais teóricos e modelos de documentos de entes públicos de referência como a Controladoria Geral da União (CGU) e o Tribunal de Contas da União (TCU). Estas instituições nacionais, bem como outras controladorias estaduais e municipais, são uma forte inspiração para a operação da CGM Recife. Assim como o Modelo de Capacidade da Auditoria Interna para o Setor Público (IA-CM) desenvolvido pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA) e Banco Mundial.

Logo, este documento técnico abrange os principais requisitos e conceitos, assim como as etapas de um trabalho de auditoria interna, desde seu planejamento até a contabilização de benefícios. Como mencionado, o conteúdo aqui apresentado recorre aos normativos e melhores práticas de vários órgãos de controle das esferas federal, estadual e municipal.

Nesse cenário, durante o ano de 2024, a CGM Recife assinou acordo de cooperação técnica com a CGU para implementação de diversas ações integradas e intercâmbio de tecnologias, consolidando assim, mais um passo na profissionalização e amadurecimento desta atividade no município do Recife.

Recife, dezembro de 2024

Controlador-Geral do Município de Recife
Secretário Executivo de Auditoria, Correição e Controle Social

MANUAL DE AUDITORIA INTERNA - CGM RECIFE

LISTA DE SIGLAS E ABREVIações	4
APRESENTAÇÃO	5
1 - INTRODUÇÃO	8
2 - ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	9
2.1- Conceito	9
2.2 - Princípios e Requisitos	10
2.2.1- Princípios Fundamentais	11
2.2.2- Requisitos Éticos	12
3 - TIPOS DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	14
3.1 - Avaliação	14
3.2 - Consultoria	16
3.3 - Apuração	17
4 - PLANEJAMENTO ANUAL DA AUDITORIA INTERNA	18
4.1 Visão Geral do Processo	18
4.2 O Processo de Planejamento da UAIG com Base em Risco	20
4.2.1. Entendimento do Contexto	20
4.2.2 Definição do Universo de Auditoria	21
4.2.3 Avaliação da Maturidade da Gestão de Riscos das Unidades	23
4.2.4 Seleção dos Objetos de Auditoria	23
4.2.4.1 Baseada na Avaliação de Riscos realizada pela Unidade Auditada	24
4.2.4.2 Baseada na Avaliação dos Riscos realizada pela Unidade de Auditoria Interna	24
4.2.4.3 Baseada em Fatores de Risco	24
4.3 Elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT	26
4.3.1 Conteúdo Mínimo do PAINT	27
4.3.2 Aprovação, Comunicação e Publicação	27
4.3.3 Reavaliação e Alteração	27
4.4 Elaboração do Plano Anual de Capacitação da equipe de Auditoria - PAC Audi	28
4.4.1 Levantamento das Necessidades de Capacitação	28
4.4.2 Levantamento dos Cursos de Capacitação	29
4.4.3 Elaboração e Aprovação do PAC Audi	29
4.4.4 Realização das Capacitações e devida Documentação	29
5 - PROCESSO DE UM TRABALHO DE AUDITORIA	29
5.1 Fase Preparatória	30
5.1.1 Pactuação com a Unidade Auditada	31
5.2 Planejamento	31
5.2.1 Análise Preliminar do Objeto	32
5.2.1.1 Obtenção das informações relevantes	32
5.2.1.2 Mapeamento dos processos	33
5.2.1.3 Documentação do entendimento	33
5.2.2 Objetivos e Escopo do Trabalho de Auditoria	34
5.2.2.1 Identificação e avaliação dos riscos e dos controles	34
5.2.2.2. Definição dos objetivos e do escopo	35
5.2.3 Definição da Natureza dos Testes de Auditoria	35
5.2.4 Elaboração do Programa da Auditoria	36

5.3 Execução	38
5.3.1 Coleta e Análise de dados	39
5.3.2 Matriz de Achados	39
5.3.3 Comunicação com a Unidade Auditada	40
5.4 Comunicação de Resultados	41
5.5 Monitoramento de Recomendações	42
6 - ATRIBUIÇÕES DOS MEMBROS DA EQUIPE DE AUDITORIA INTERNA	43
6.1 Membro da Equipe de Auditoria	43
6.2 Coordenador de Equipe de Auditoria (Auditor Líder)	43
6.3 Supervisor do trabalho	44
6.4 Gerente do trabalho	44
6.5 Participação de profissionais externos à UAIG	44
7 - PAPÉIS DE TRABALHO	45
7.1 Classificação	46
7.2 Nomenclatura e Armazenamento	46
7.3 Documentos expedidos na Atividade de Auditoria Interna	47
8 - RELATÓRIO ANUAL DE AUDITORIA - RAINT	48
9 - REFERÊNCIAS	49

1 - INTRODUÇÃO

"O apurado uso da técnica e o emprego de condutas e procedimentos padronizados pressupõem a normatização das atividades profissionais mais complexas, o que não seria diferente no ramo da auditoria."

Manual de Implementação de ISSAIs de Auditoria Operacional do Instituto Rui Barbosa.

Ao longo dos últimos anos, a sociedade vem exigindo maior qualidade nos serviços prestados, além de mais transparência e responsabilidade por parte das instituições. Com isso, também surgem demandas e desafios para a Auditoria Interna, a exemplo da necessidade cada vez mais frequente de atuação nas áreas de governança e de gerenciamento de riscos, também no âmbito da administração pública.

As crescentes demandas da Auditoria Interna Governamental (AIG) são oportunidades para adicionar valor, melhorar as operações e contribuir com os objetivos da gestão do Poder Executivo Municipal. Um processo estruturado e transparente é fundamental para garantir maior eficácia às ações da Divisão de Auditoria da Gerência de Auditoria e Processo Administrativo de Responsabilização (DA/GAPAR), que é a Unidade de Auditoria Interna Governamental da CGM Recife (UAIG), como também trazer mais visibilidade e adequada prestação de contas à sociedade.

Em qualquer área de atuação, as normas asseguram as características desejáveis de produtos e serviços como qualidade, segurança, confiabilidade e eficiência. Os serviços de AIG devem ser realizados sobre objetos selecionados que podem ser setores, serviços, funções, processos ou sistemas, que funcionam sob a responsabilidade de uma Unidade Auditada (UA), a qual deve ser examinada seguindo metodologia e normativos específicos.

Para atender o objetivo de aprimorar seu papel institucional e os serviços prestados à municipalidade, a CGM Recife deliberou por normatizar a atividade de Auditoria Interna Governamental por meio da edição deste Manual orientativo, que deverá ser adotado pelos servidores municipais. Com a edição do Manual de Auditoria Interna da CGM Recife, busca-se a uniformização de entendimentos, a convergência das práticas de auditoria exercidas no âmbito municipal, através da sistematização das atividades e padronização de procedimentos e documentos. O Manual também contém orientações sobre as condutas dos profissionais quando da realização dos trabalhos de AIG.

O Manual estabelece as orientações da atividade de auditoria em consonância com as Normas Internacionais e com o Modelo de Capacidade da Auditoria Interna (International Audit Capability Model - IA-CM) do Instituto dos Auditores Internos (IIA).

As normas e procedimentos aqui definidos devem ser permanentemente revisados, de modo a acompanhar o caráter dinâmico dos processos diante das mudanças inerentes à atividade e as novas tecnologias adotadas. Este Manual deve ser utilizado como ferramenta de trabalho e não invalida, de forma alguma, a consulta aos normativos de outros entes públicos ou privados de referência.

Aplicam-se, subsidiariamente a esse manual, as definições e procedimentos dos normativos da CGU, quando não previstos aqui, conforme Resolução nº 07/2019 do Conselho Nacional de Controle Interno - CONACI.

2 - ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

2.1- Conceito

*"A Auditoria Interna Governamental é uma atividade **independente e objetiva** de avaliação e de consultoria, desenhada para **adicionar valor** e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma **abordagem sistemática e disciplinada** para avaliar e **melhorar a eficácia dos processos** de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos."*

Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal - Controladoria Geral da União (CGU).

A Auditoria Interna Governamental, embora apresente muitas semelhanças com a Auditoria Independente, apresenta também suas especificidades justamente no quesito do zelo pelo recurso público. Destacam-se:

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

Independência e Objetividade

A independência e a objetividade são dois pressupostos fundamentais para o exercício da auditoria interna, tanto na condução dos trabalhos quanto na emissão de opinião pela UAIG. Para que a função de auditoria interna seja independente, esta deve possuir autonomia técnica. Isso significa que o responsável pela atividade de auditoria em curso deve se comunicar diretamente com as pessoas com poder de decisão dentro da Unidade Auditada que lhe permitam cumprir suas responsabilidades, livre de interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na comunicação dos resultados.

Os auditores internos governamentais, por sua vez, devem atuar de forma imparcial e isenta, evitando situações de conflito de interesses ou quaisquer outras que afetem sua objetividade ou comprometam o seu julgamento profissional.

Adição de Valor

A proposta de adicionar valor está diretamente vinculada à questão da auditoria interna considerar, no planejamento dos trabalhos, as estratégias, os objetivos, as metas da organização e os riscos a que os processos da Unidade Auditada estão sujeitos. Somente dessa forma, os trabalhos de auditoria não estarão apartados das reais demandas das UAs e poderão contribuir de forma tempestiva e efetiva, em assuntos relevantes e estratégicos para a gestão. Essa abordagem permite um conveniente posicionamento da área de Auditoria Interna,

transformando-a em peça essencial no processo de tomada de decisão pela alta administração.

Abordagem sistemática e disciplinada

À medida que os objetos auditados se tornam mais complexos, as exigências para a realização do trabalho de auditoria se tornam maiores. Para isso, deve-se prezar por uma abordagem sistemática e disciplinada, que exige maior envolvimento da equipe e maior conhecimento das áreas de negócio da UA e maior domínio dos procedimentos e das técnicas de auditoria. O trabalho de auditoria, portanto, deve ser metodologicamente estruturado, baseado em normas e padrões técnicos e estar sempre suficientemente evidenciado.

Contribuição da AIG na melhoria da eficácia dos processos

Os objetivos dos trabalhos de auditoria devem ser estabelecidos de forma que contribuam para o alcance dos objetivos organizacionais da Unidade Auditada e para o aprimoramento dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controle, os quais estão fortemente relacionados entre si. Para tanto, a UAIG deverá considerar a relação entre eles, as características específicas da Unidade Auditada e definir a melhor estratégia de atuação, já na etapa de elaboração do trabalho de Auditoria Interna.

Avaliação e Consultoria

A avaliação e a consultoria são as duas vertentes típicas da atividade de auditoria interna e se complementam para atingir o objetivo de agregar valor às organizações.

O trabalho de avaliação pode ser definido como a obtenção e a análise de evidências com o objetivo de fornecer opiniões sobre um objeto de auditoria. A apuração consiste na execução de procedimentos para averiguar atos e fatos inquinados de ilegalidade ou de irregularidade.

Já a apuração não constitui uma função típica de auditoria interna governamental embora venha sendo desenvolvida pela DA/GAPAR/CGM, por força da Lei Municipal 19.082/2023 e será abordada dentro do Capítulo 3 deste Manual. A exemplo da CGU, a apuração também compõe o escopo das Unidades de Auditoria Interna, por força da Lei nº 10.180, de 2001.) A apuração cumpre, juntamente com a avaliação e a consultoria, papel extremamente relevante, visto que contribui para que se apresentem respostas efetivas às violações de integridade, atendendo, dessa forma, a uma forte expectativa social.

2.2 - Princípios e Requisitos

“Os princípios representam o arcabouço teórico sobre o qual repousam as normas de auditoria. São valores persistentes no tempo e no espaço que concedem sentido lógico e harmônico à atividade de auditoria interna e lhe proporcionam eficácia. A unidade de auditoria interna deve assegurar que a prática da atividade de auditoria interna seja pautada pelos princípios preconizados.”

**Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna
Governamental do Poder Executivo Federal - CGU**

A atuação dos servidores em conformidade com princípios e requisitos éticos proporciona credibilidade e autoridade à atividade de auditoria interna governamental. Os princípios e requisitos aqui listados encontram-se mais

detalhados na Norma IAA-ISSAI-100 (ou na correspondente nacional - Norma Brasileira de Auditoria no Setor Público - NBASP) e no Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (CGU - IN 03/2017).

2.2.1- Princípios Fundamentais

Consoante a CGU, os princípios são valores que concedem sentido lógico e harmônico à atividade de auditoria interna governamental e lhe proporcionam eficácia. A Unidade de Auditoria Interna Governamental deve assegurar que a prática da atividade seja pautada pelos seguintes princípios:

- ▶ Integridade;
- ▶ Proficiência e Zelo Profissional;
- ▶ Autonomia Técnica e Objetividade;
- ▶ Alinhamento às Estratégias, Objetivos e Riscos da Unidade Auditada;
- ▶ Atuação respaldada em adequado posicionamento e em Recursos apropriados;
- ▶ Qualidade e Melhoria Contínua;
- ▶ Comunicação eficaz

A Norma Internacional do IAA, ISSAI 100, traz enumerados os seguintes Princípios Gerais (ISSAI 100 - parágrafos 36 a 43) :

- ▶ Ética e independência: Os auditores devem cumprir exigências éticas relevantes e ser independentes.
- ▶ Julgamento, devido zelo e ceticismo profissional: Os auditores devem manter comportamento profissional apropriado, aplicando ceticismo profissional e julgamento profissional e exercendo o devido zelo ao longo de toda a auditoria.
- ▶ Controle de qualidade: Os auditores devem realizar a auditoria em conformidade com normas profissionais de controle de qualidade.
- ▶ Gestão de equipes de auditoria e habilidades: Os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades necessárias. Os trabalhos podem exigir técnicas especializadas, métodos ou habilidades de disciplinas que não estão disponíveis dentro da UAIG. Em tais casos, especialistas podem ser recrutados.
- ▶ Risco de auditoria: Os auditores devem gerenciar os riscos de fornecer um relatório que seja inadequado nas circunstâncias da auditoria.
- ▶ Materialidade: Os auditores devem considerar a materialidade durante todo o processo de auditoria.
- ▶ Documentação: Os auditores devem preparar documentação de auditoria que seja suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas.
- ▶ Comunicação: Os auditores devem estabelecer uma comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria.

A Norma Internacional também apresenta Princípios Relacionados ao Processo de Auditoria (ISSAI 100 - parágrafos 44 a 51), conforme abaixo:

Planejando uma auditoria:

- ▶ Os auditores devem assegurar que os termos da auditoria sejam claramente estabelecidos.
- ▶ /Os auditores devem obter um entendimento da natureza da entidade ou do programa a ser auditado.

- ▶ Os auditores devem realizar uma avaliação de risco ou análise de problema, e revisá-la, se necessário, em resposta aos achados de auditoria.
- ▶ Os auditores devem identificar e avaliar os riscos de fraude relevantes para os objetivos da auditoria.
- ▶ Os auditores devem planejar seu trabalho para assegurar que a auditoria seja conduzida de uma maneira eficiente e eficaz, estrategicamente e operacionalmente.

Executando uma auditoria:

- ▶ Os auditores devem executar procedimentos de auditoria que forneçam evidência de auditoria suficiente e apropriada para respaldar o relatório de auditoria.
- ▶ Os auditores devem avaliar a evidência de auditoria e extrair conclusões.

Relatando e monitorando:

- ▶ Os auditores devem elaborar um relatório baseado nas conclusões alcançadas.

2.2.2- Requisitos Éticos

Os requisitos éticos representam valores aceitáveis e esperados em relação à conduta dos auditores internos governamentais e visam promover uma cultura ética e íntegra em relação à prática da atividade de auditoria interna.

Integridade

Os auditores governamentais devem 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.

Comportamento Adequado

Os profissionais devem 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 atuação, devem ser capazes de lidar de forma adequada com pressões ou situações que ameacem seus princípios éticos. Devem se comportar com cortesia e respeito no trato com pessoas, mesmo em situações de divergência de opinião, abstendo-se qualquer tipo de discriminação ou preconceito. Além disso, ao executar suas atividades, devem observar a lei e divulgar todas as informações exigidas por lei e pela profissão.

Autonomia Técnica

A autonomia técnica refere-se à capacidade da UAIG de desenvolver trabalhos de maneira imparcial. Nesse sentido, a atividade de auditoria interna governamental deve ser realizada livre de interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na comunicação dos resultados.

Objetividade

Os auditores internos governamentais devem atuar de forma imparcial e isenta, evitando situações de conflito de interesses ou quaisquer outras que afetem sua objetividade ou comprometam seu julgamento profissional. Devem declarar impedimento nas situações que possam afetar o desempenho das suas atribuições e recusar qualquer trabalho caso existam potenciais prejuízos à autonomia técnica ou à objetividade. Como pressuposto da objetividade, as comunicações decorrentes

dos trabalhos de auditoria devem ser precisas, e as conclusões e opiniões sobre os fatos ou situações examinadas devem estar respaldadas por critérios e evidências adequados e suficientes.

Sigilo Profissional

As informações e recursos públicos somente devem ser utilizados para fins oficiais. É 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. O auditor deve manter sigilo e agir com cuidado em relação a dados e informações obtidos em decorrência do exercício de suas funções, não devendo divulgar ou repassá-las a terceiros sem prévia anuência da autoridade competente. O dever de manter o sigilo permanece mesmo após encerrados os trabalhos de auditoria.

Proficiência

A proficiência é um termo coletivo que diz respeito à capacidade dos auditores internos governamentais de realizar os trabalhos para os quais foram designados, pois devem possuir o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais. Devem reunir qualificação e conhecimentos necessários para o trabalho como: técnicas de auditoria; identificação e mitigação de riscos; conhecimento 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.

O responsável pela UAIG deve solicitar opinião técnica especializada externa, a exemplo de perícias e pareceres, caso os auditores internos não possuam, e não possam obter tempestiva e satisfatoriamente, os conhecimentos, as habilidades ou outras competências necessárias à realização de um trabalho de auditoria.

Zelo Profissional

O zelo profissional se refere à atitude esperada do auditor interno governamental na condução dos trabalhos e nos resultados obtidos. O auditor deve deter as habilidades necessárias e 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 em todas as etapas do trabalho.

3- TIPOS DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

Art 194. § 1º A auditoria interna governamental deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles e da governança, por meio da:

I - realização de trabalhos de avaliação e consultoria, segundo os padrões de auditoria e ética profissional;

II - adoção de abordagem baseada em risco para o planejamento de suas atividades e para a definição do escopo, da natureza, da época e da extensão dos procedimentos de auditoria; e

III - promoção à prevenção, à detecção e à investigação de fraudes praticadas por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos municipais.

Lei Municipal de Recife nº18.955 / 2022

O Artigo 194 da Lei Municipal nº 18.955/2022 deixa evidente os tipos de serviços de Auditoria Interna Governamental que a CGM Recife está apta a realizar:

a) avaliação - caracteriza-se pela obtenção e análise de evidências para fornecer opiniões ou conclusões independentes e objetivas sobre um objeto de auditoria;

b) consultoria - caracteriza-se pelo desenvolvimento de atividades de assessoramento ou aconselhamento, de facilitação e de treinamento com a finalidade de apoiar os gestores na implementação e/ou no aperfeiçoamento dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos da unidade ou do objeto auditado;

c) apuração - caracteriza-se pela execução de procedimentos com vistas à verificação de atos e de fatos suspeitos de ilegalidade ou de irregularidade, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos.

3.1 - Avaliação

Avaliação (Assurance): ato de comparar, com critérios objetivos e válidos, a integridade, a adequação e a eficácia da governança, da gestão, do gerenciamento de riscos dos controles internos administrativos, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística, por meio de exame sistemático, aprofundado e independente.

**Manual de Auditoria do Poder Judiciário -
Conselho Nacional de Justiça (CNJ)**

O serviço de avaliação consiste na coleta e na análise de evidências com a finalidade de fornecer opiniões ou conclusões objetivas e independentes sobre um objeto de auditoria. É a atividade por meio do qual os auditores internos fornecem

declarações sobre condições determinadas em comparação com os critérios estabelecidos.

A Constituição Federal de 1988 prevê que esse tipo de trabalho seja realizado sobre temas variados, tais como: cumprimento das metas previstas no plano plurianual; execução dos programas de governo e dos orçamentos; legalidade, economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública. E também na avaliação de regularidade da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. Dentre esses temas, podem ser extraídos diversos objetos de auditoria, sobre os quais as equipes opinarão, por meio dos trabalhos de avaliação.

De acordo com o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT) da CGU, os serviços de avaliação são classificados em três tipos básicos, que podem ser realizados de forma isolada ou mediante uma combinação entre eles:

a) financeira ou de demonstrações contábeis: tem como finalidade proporcionar certeza razoável de que as demonstrações contábeis estão em conformidade com os princípios de contabilidade válidos para aquela unidade.

b) conformidade ou compliance: visa à obtenção e à avaliação de evidências para verificar se certas atividades financeiras ou operacionais de um objeto de auditoria obedecem às condições, às regras e aos regulamentos a ele aplicáveis.

c) operacional ou de desempenho: obtém e avalia evidências a respeito da eficiência e da eficácia das atividades operacionais de um objeto de auditoria. Tem a finalidade de verificar se os objetivos estabelecidos vêm sendo alcançados. Fornece análises objetivas para auxiliar a administração a melhorar seu desempenho e suas operações, a reduzir custos e facilitar a tomada de decisões e de medidas corretivas pelas partes responsáveis. Esse tipo de avaliação pode envolver uma variedade de temas e de metodologias e seu conceito se confunde, algumas vezes, com o serviço de Consultoria, pois pode abranger o aconselhamento, a orientação dada à UA pela equipe técnica devido ao projeto de auditoria executado.

Para além dessa classificação, determinados trabalhos, em face de características comuns decorrentes de exigências normativas ou de necessidades específicas, podem ser considerados em grupos específicos como: tomadas de contas especiais, auditoria preventiva de aquisições, auditoria de recursos externos, entre outras.

Para efeitos deste Manual de Auditoria Interna da CGM Recife, todos os tipos de avaliação serão tratados de maneira similar no que se refere às fases do processo de auditoria.

Um trabalho de avaliação deve também buscar fomentar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos relativos ao objeto do trabalho e à Unidade Auditada.

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

Quanto ao **gerenciamento de riscos**, a UAIG atua avaliando se os riscos significativos são identificados e avaliados; se as respostas aos riscos são estabelecidas de forma adequada; se as informações sobre riscos relevantes são coletadas e comunicadas de forma oportuna. Além disso, deve buscar identificar os potenciais riscos de fraude e verificar os controles para tratamento desses riscos.

Em relação aos **controles internos da gestão**, a avaliação deve considerar o ambiente de controle, a avaliação de riscos, as atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento. Também é preciso verificar se os controles são efetivos e eficazes na mitigação dos riscos a eles associados, A

avaliação sobre os controles deve contemplar o alcance dos objetivos estratégicos; a confiabilidade e a integridade das informações; a salvaguarda de ativos e aspectos de conformidade com leis e regulamentos.

De acordo com o Instituto Rui Barbosa¹, as atividades de avaliação, para terem credibilidade, devem demonstrar: **confiabilidade** (produzir substancialmente o mesmo resultado dado o mesmo conjunto de circunstâncias); **verificabilidade** (gerar evidências documentadas do que foi atingido no resultado da avaliação) e **abrangência** (abranger todas as competências relevantes e suas partes componentes).

Nesses termos, o Manual de Metodologia para Avaliação de Políticas Públicas da CGU, a avaliação formal é um **juízo** (porque envolve valores) **sistemático** (porque se baseia em critérios e procedimentos previamente reconhecidos) dos **processos** ou dos produtos de uma política, programa ou projeto, tendo como referência **critérios explícitos**, a fim de contribuir para o seu aperfeiçoamento, a melhoria do processo decisório, o aprendizado institucional e/ou o aumento da accountability.

3.2 - Consultoria

*Como regra, em um processo de avaliação, busca-se orientar a instituição quanto a o **quê** fazer. Na consultoria, objetiva-se auxiliar a administração no **como** fazer, sem que o auditor assuma responsabilidade alguma que não lhe seja própria.*

Manual de Consultoria - Secretaria de Auditoria Interna - Superior Tribunal de Justiça (STJ)

A equipe de Auditoria Interna, por ter conhecimento a respeito de normas e de temas relevantes como controles internos e gestão de riscos, pode ser destacada para dar apoio a uma Unidade Gestora (UG) por meio de serviço de Consultoria. O serviço de consultoria é uma atividade de auditoria interna que consiste em assessoramento, aconselhamento e outros serviços relacionados, fornecidos à alta administração com as finalidades de apoiar as operações da unidade auditada e de agregar valor por meio da melhoria dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos.

Em regra, a consultoria é prestada em decorrência de solicitação específica do órgão ou da alta gestão e deve abordar assuntos estratégicos da gestão. Assim, sua natureza e seu alcance devem ser acordados previamente. As finalidades desse tipo de serviço são agregar valor à organização e melhorar os seus processos, de forma condizente com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade Auditada, sem que o auditor interno governamental assuma qualquer responsabilidade que seja da administração.

Por meio de consultorias, é possível à UAIG contribuir para o aperfeiçoamento das políticas públicas assistindo a unidade no processo de desenho de programas e de sistemas; também auxiliar os órgãos e as entidades do município na estruturação e no fortalecimento da primeira e da segunda linhas de defesa da gestão. Além disso, apoiar os órgãos na identificação de metodologias de gestão de riscos e de controles e promover a capacitação e a orientação da equipe da Unidade Auditada sobre esses temas.

Os serviços de consultoria compreendem atividades de assessoramento ou aconselhamento, de treinamento e de facilitação, as quais, conforme o objetivo e as

¹ Manual de Desenvolvimento Profissional de Auditores- Instituto Rui Barbosa (IRB)

necessidades do trabalho, poderão ser realizadas isoladamente ou de forma combinada, inclusive, em associação com trabalhos de avaliação.

Conforme enumera a CGU², na pactuação de serviços de consultoria e sua posterior inclusão no Plano Anual de Auditoria Interna, devem ser considerados:

- ▶ o custo do trabalho de consultoria em relação aos potenciais benefícios;
- ▶ o potencial de contribuição dos resultados previstos pela consultoria para a melhoria dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da unidade auditada;
- ▶ a magnitude dos riscos associados aos objetos desses serviços;
- ▶ a capacidade operacional da unidade de auditoria; e
- ▶ a existência de competências técnicas apropriadas na UAIG para a realização do serviço.

Uma vez definida a prestação do serviço de consultoria, deve ser estabelecido um entendimento entre a UAIG e a UA e ser formalizado um termo de compromisso ou termo de pactuação.

3.3 - Apuração

Os trabalhos de apuração, por sua vez, objetivam a verificação quanto à correta aplicação de recursos públicos em face de suspeitas ou alegações de atos ou fatos ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados.

Orientação Prática Serviços de Auditoria - CGU

A apuração consiste na execução de procedimentos cuja finalidade é averiguar atos e fatos inquinados de ilegalidade ou de irregularidade praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos. Trata-se de competência em sintonia com a essência das normas e dos regulamentos aplicáveis à Controladoria Geral do Município, no sentido precípua de zelar pela correta aplicação de recursos públicos, que, em alguns casos, exige a atuação específica e diferenciada dos serviços típicos da atividade de auditoria interna.

Os trabalhos de apuração podem decorrer de **demandas externas** como denúncias ou representações. E também por **demandas internas**, decorrentes de processos internos da PCR, processos de auditoria contínua ou de cruzamentos de dados, trabalhos de auditoria executados anteriormente ou de levantamentos realizados a partir de notícias ou de outras fontes de informação existentes.

Os trabalhos de apuração devem ter como objeto a identificação de erro ou de fraude. A apuração de **erro** tem como objetivo o levantamento de prejuízo ou dano ao erário decorrente de ato não intencional, resultante de omissão, de desconhecimento, de imperícia, de imprudência, de desatenção ou de má interpretação de normas ou de procedimentos. Já a **fraude** apurada apresenta-se como a prática de atos caracterizados por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança para obtenção de vantagem injusta ou ilegal.

Neste serviço de apuração, não se enquadram os Processos Administrativos de Responsabilização de Entes Privados - PAR, que são regidos pela Lei Anticorrupção (Lei 12.846/2013- LAC) e regulamentados no município pelo Decreto nº 33.207/2029 e pela Portaria CGM 090/2024 que dispõe sobre a Investigação Preliminar Sumária (IPS). Por se tratarem de processos que envolvem agentes externos à Prefeitura do Recife, os PIP e os PAR são desenvolvidos a nível de Corregedoria Municipal, não se

²Orientação Prática Serviços de Auditoria, CGU

configurando como atividade típica de Auditoria Interna; muito embora as apurações realizadas pela equipe da UAIG possam gerar subsídios e informações para os Processos Administrativos de Responsabilização ou similares.



Figura 1: Tipos de serviços de Auditoria Interna.

4- PLANEJAMENTO ANUAL DA AUDITORIA INTERNA

De acordo com a IN SFC/ CGU nº 3 de 2017, o planejamento da auditoria interna se divide em duas etapas:

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

Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental (MOT) - CGU

4.1 Visão Geral do Processo

Por constituir-se fase fundamental para o sucesso da auditoria, é imprescindível que se disponibilize o tempo necessário ao planejamento e que este atenda aos requisitos de qualidade.

Manual de Auditoria Operacional (MAO) - TCU

A expressão "Planejamento de Auditoria Baseado em Riscos" compreende, em termos gerais, as etapas de elaboração do **Plano Anual de Auditoria Interna -PAINT**, e as atividades de planejamento dos **Trabalhos Individuais de Auditoria**, ambos com

base em riscos. Neste capítulo, serão abordados apenas os procedimentos relativos à fase de planejamento anual da atividade de auditoria interna, uma vez que as orientações relativas ao planejamento dos trabalhos de auditoria serão tratadas no item 5.2.

O processo de planejamento anual da atividade de auditoria interna é segregado em momentos distintos: primeiramente, são identificados, estudados e priorizados os objetos que compõem o Universo de Auditoria. Em seguida, estabelecem-se quais serão os objetos de auditoria que comporão o Plano de Auditoria para cada exercício, mediante a avaliação de riscos e consideração de outros fatores, como projetos de execução obrigatória, oportunidade de atuação e questões relativas à capacidade operacional.

A **primeira etapa** do planejamento consiste no “**Entendimento do Contexto**”, de forma a contemplar todos os órgãos e entidades do Governo Municipal. O objetivo dessa etapa é produzir conhecimento e fornecer informações suficientes para possibilitar o desenvolvimento das etapas subsequentes.

Na **segunda etapa**, denominada “**Definição do Universo de Auditoria**”, a equipe definirá quais órgãos e entidades comporão o conjunto de entes passíveis de serem contemplados com trabalhos de auditoria interna e os que, por razões diversas, não serão elegíveis para tais trabalhos naquele exercício.

A **terceira etapa** consiste na “**Avaliação da Maturidade da Gestão de Riscos das Unidades**”. Essa avaliação deve possibilitar à UAIG a tomada de decisão sobre em que medida ela poderá, ou não, valer-se dos riscos que eventualmente já tenham sido mapeados e avaliados pela gestão do órgão.

Depois, na **quarta etapa** a UAIG deve proceder à “**Seleção dos Trabalhos de Auditoria com Base em Riscos**”, utilizando, para tanto, o cadastro de riscos da Unidade Auditada, se confiável, ou o mapeamento de riscos realizado pela própria UAIG ou outros fatores de risco identificados.

A **última etapa** desse processo consiste na elaboração do **Plano Anual de Auditoria** - PAINT, que deve conter um portfólio de trabalhos a serem realizados sobre objetos constantes do Universo de Auditoria previamente mapeado, considerados os riscos associados e demais fatores de priorização estabelecidos pela alta gestão.



Figura 2: Planejamento da Unidade de Auditoria Interna baseado em risco.

4.2 O Processo de Planejamento da UAIG com Base em Risco

O principal desafio enfrentado pela maioria dos auditores internos é como alocar recursos limitados de auditoria interna da maneira mais eficaz - como escolher os assuntos de auditoria a serem examinados. Isso requer uma avaliação do risco em todas as áreas auditáveis que um auditor pode examinar.

Avaliação de riscos no Planejamento da Auditoria - Comunidade de Prática de Auditoria Interna (IA-CoP), da rede PEMPAL (Aprendizagem Assistida por Colegas sobre a Gestão de Despesas Públicas). Tradução Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI)

De forma a garantir que a UAIG agregue valor à gestão, concentrando seus trabalhos nas áreas e atividades cujo alcance dos objetivos pode ser mais fortemente impactado por eventos internos ou externos, são detalhadas a seguir as etapas do processo de planejamento a serem percorridas.

Destaca-se a necessidade de adequada documentação dos resultados alcançados em cada etapa, bem como sua tempestiva validação junto à gestão, de forma a garantir que o resultado final possa efetivamente corresponder à realidade da Unidade ou da área mapeada.

4.2.1. Entendimento do Contexto

A finalidade dessa etapa é estabelecer o entendimento geral sobre os contextos **interno** (objetivos, estratégias, processos de governança, gerenciamento de riscos, controles internos, normativos, recursos) e **externo** (leis e regulamentos, políticas públicas relacionadas, partes interessadas, ambiente de atuação), relativos à Administração Pública Municipal Direta e Indireta.

O devido conhecimento do contexto permite a identificação das áreas de maior relevância e o direcionamento dos projetos que, de fato, agreguem valor e contribuam para o aperfeiçoamento da gestão.

Assim sendo, é necessário que a equipe mantenha um ambiente de forte interação e cooperação com as áreas da gestão e partes interessadas envolvidas, de forma a obter as informações para formar adequadamente seu entendimento. Para esta **Consulta às Unidades Gestoras**, pode-se fazer uso de ferramentas de pesquisa e técnicas de levantamento de informações como pesquisas on-line, indagação escrita, entrevistas e *brainstorming*.

Nesta etapa, a CGM deve avaliar as diretrizes e metas do Plano Estratégico do Recife e fazer os direcionamentos necessários para a atuação da Auditoria Interna no sentido de convergir para o atingimento das metas municipais estabelecidas.

As principais fontes de informação que devem ser consideradas nessa etapa, são:

- ▶ **Alta administração**, os gestores e profissionais com grande conhecimento sobre os Órgãos e entidades (Unidades a serem auditadas);
- ▶ Todos os órgãos de **Controle Social** como a **Ouvidoria Geral do Município** e demais canais de participação do cidadão como Portal da Transparência e Conselhos Municipais.

- ▶ **Plano Estratégico do Recife** e o **Planejamento Estratégico dos órgãos e entidades** e outros documentos de planejamento organizacional (missão, visão, objetivos, valores, metas, indicadores);
- ▶ **Estrutura Organizacional e de Governança das unidades;**
- ▶ **Sistema de gestão de pessoas**
- ▶ **Marco legal e Regulatório** (leis, decretos, regimento interno, regulamentações externas, políticas, procedimentos e manuais internos relevantes);
- ▶ **Relatórios de auditorias anteriores** (internas e externas).
- ▶ **Sistemas financeiros** com indicadores da materialidade dos objetos de auditoria.

Com base no conhecimento estabelecido, a equipe deverá documentar as seguintes informações:

a) Qual é o objetivo da atuação governamental sobre a área estudada ou qual é o motivo de existência da instituição estudada?

Identificar o propósito da existência das Unidades ou o papel do Governo Municipal na área de atuação que está sendo estudada. Nesse momento, devem ser identificados a missão e os objetivos-chave, a visão de futuro e os valores fundamentais.

b) Como acontece?

Descrever o processo de funcionamento da entidade, incluindo informações sobre organograma, atores envolvidos, objetivos estratégicos e os macroprocessos finalísticos e de apoio existentes, entre outras.

c) O que faz?

Detalhar o resultado entregue pela Unidade para cumprimento de seu propósito, bem como as medidas de desempenho aplicáveis (metas, indicadores de desempenho e variações aceitáveis no desempenho) e o histórico dos resultados alcançados.



Figura 3: Ilustração com temas que podem compor o Contexto da PCR

4.2.2 Definição do Universo de Auditoria

Nessa etapa, a partir do entendimento geral formado sobre a possível área de atuação (todo o contexto da PCR), serão estabelecidos os objetos de auditoria

dentro do Universo a ser definido. No cenário da Controladoria Municipal, o Universo de Auditoria pode compreender os órgãos e entidades do Poder Executivo Municipal, cujos **processos, programas, políticas, unidades, serviços, sistemas, controles, operações, contas, divisões, funções ou procedimentos podem ser objetos de auditoria.**

Por definição, os processos de negócio representam a atuação cotidiana das instituições e guardam estreita relação com as competências da Unidade ou do Governo Municipal na área em estudo. Possuem certa perenidade organizacional, estando diretamente relacionados com os riscos e com os controles, o que os torna passíveis de receberem trabalhos de auditoria. Dessa forma, a UAIG deve considerar os processos de negócio (ou grupo de processos correlatos) como o padrão preferencial de conceito para a definição dos objetos de auditoria no contexto do Universo em estudo.

Para a seleção das Unidades Gestoras Auditáveis, que terão seus processos de negócios compondo o Universo da Auditoria, deve-se utilizar uma composição de fatores como: adesão ao programa de governança, exposição a riscos, materialidade dos recursos, prioridades e demandas da alta gestão, oportunidades, adesão ao planejamento estratégico, atingimento de metas, capacidade operacional das unidades, além de outros fatores internos e externos.

Assim, para o cálculo da priorização das UGs, deverão ser listados os fatores escolhidos para o período, considerando os critérios tradicionais de materialidade, relevância e vulnerabilidade e definidos os pesos de cada indicador. Todas as etapas deste processo seletivo devem ser justificadas e devidamente documentadas para garantir a transparência e rastreabilidade dos objetos escolhidos.

Dessa forma, o Universo de Auditoria será constituído pelo conjunto de objetos identificados pela equipe, sobre os quais a UAIG poderá atuar, por meio de serviços de avaliação, consultoria e/ou apuração, de forma a apoiar o atingimento de seus objetivos, agregar valor, e promover a melhoria dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos.



Figura 4: Exemplo de Composição de Universo de Auditoria

É necessário que o resultado da identificação do Universo de Auditoria seja devidamente documentado, registrando uma visão geral sobre cada um dos objetos definidos, incluindo considerações sobre seus objetivos, atividades relacionadas, aspectos organizacionais, marco regulatório e os arranjos orçamentários, financeiros, de pessoal e de tecnologia da informação.

Aspectos relacionados a riscos ou criticidades identificados devem também ser registrados, de maneira a fornecer informações que podem ser consideradas no contexto dos trabalhos individuais de auditoria a serem realizados, além de outros insumos importantes para a posterior priorização dos objetos de auditoria. A relação

completa dos objetos de auditoria identificados no Universo de Auditoria em estudo deve ser anotada no sistema de gestão da atividade de auditoria. Todo objeto identificado deverá ser cadastrado, mesmo que não seja alvo de estudo mais aprofundado naquele momento.

A identificação do Universo de Auditoria poderá ser feita com uma periodicidade maior que a anual, visto que, normalmente, o contexto da cidade não se altera muito a cada ano. Recomenda-se uma revisão e atualização do Universo a cada 4 anos ou se houver alguma mudança significativa no ambiente interno ou externo da Administração Pública Municipal.

4.2.3 Avaliação da Maturidade da Gestão de Riscos das Unidades

A maturidade do gerenciamento de riscos é o grau em que o órgão se encontra em relação à adoção de controles para mitigar os possíveis riscos, ou seja: se dispõe de um mapeamento formalizado, se os princípios, a estrutura e os processos de gestão de riscos existem e se estão integrados.

Esse grau pode variar desde a ausência de uma abordagem formal até a existência de gestão de riscos totalmente incorporada às operações. No Recife, a nova Política Municipal de Gestão de Riscos, compromete os órgãos e entidades a implementarem o gerenciamento de riscos de forma gradual.

Assim sendo, a utilização do cadastro de riscos do órgão para a definição da estratégia de auditoria dependerá da condição do tratamento de riscos da UG a ser auditada. De acordo com os diferentes graus de maturidade, adotar-se-á uma estratégia conforme demonstrado abaixo.

	MATURIDADE DA GESTÃO DE RISCOS DA UNIDADE AUDITADA	ESTRATÉGIA ADOTADA PELA UAIG PARA SELECIONAR OS OBJETOS DE AUDITORIA
1	Gestão de riscos e controles internos incorporados às operações da Unidade Auditada e considerada ADEQUADA pela UAIG.	UAIG utiliza o CADASTRO dos riscos já identificados pela UA. A UAIG realiza a IDENTIFICAÇÃO e AVALIAÇÃO dos riscos.
2	Gestão de riscos e controles internos incorporados às operações da Unidade Auditada e considerada INADEQUADA ou INSUFICIENTE pela UAIG.	A UAIG realiza a seleção com base em FATORES DE RISCO. A UAIG realiza a IDENTIFICAÇÃO e AVALIAÇÃO dos riscos.
3	Gestão de riscos e controles internos considerada INEXISTENTE pela UAIG.	A UAIG realiza a seleção com base em FATORES DE RISCO.

Quadro 1: Relação entre maturidade da Gestão de Riscos e o Planejamento da Auditoria.

4.2.4 Seleção dos Objetos de Auditoria

Finalizada a etapa de avaliação da maturidade da gestão de riscos e definida a base a ser utilizada para priorização dos objetos, dá-se início ao processo de seleção dos objetos de auditoria com base em riscos. Esse processo observará procedimentos específicos, a depender da metodologia mais adequada definida pela equipe, considerando as condições do contexto e as competências técnicas disponíveis na UAIG. Desta forma, a elaboração do plano deve seguir, de forma prioritária, essa ordem:

- a) seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela UA;
- b) seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela UAIG;
- c) seleção dos trabalhos com base em fatores de riscos.

4.2.4.1 Baseada na Avaliação de Riscos realizada pela Unidade Auditada

Como essa forma de priorização se baseia no cadastro de riscos da Unidade Auditada, é possível que não haja uma correspondência direta entre os riscos identificados pela gestão da unidade e o Universo de Auditoria mapeado pela equipe.

Nesses casos, será necessário primeiramente realizar a associação entre os objetos de auditoria mapeados e os objetos da gestão de riscos (macroprocessos, processos, unidades de negócio, etc.) e, somente então, vincular os riscos aos objetos do Universo de Auditoria. Na sequência, a UAIG deve classificar os objetos de auditoria com base nos riscos associados a cada um deles.

Se a um mesmo objeto estiverem associados, por exemplo, três riscos, pode-se somar os riscos associados a esse objeto ou, alternativamente, selecionar o risco de maior magnitude. O princípio básico consiste em considerar aqueles riscos com os maiores índices. Uma forma possível de hierarquização é somar os índices dos riscos de cada objeto de auditoria e, posteriormente, ordenar os objetos de auditoria com base no resultado da soma realizada.

4.2.4.2 Baseada na Avaliação dos Riscos realizada pela Unidade de Auditoria Interna

Para a classificação dos objetos de auditoria, no caso de não haver maturidade suficiente ou em face da inexistência de gestão de riscos na Unidade Auditada, é possível que a própria UAIG realize a identificação e a avaliação dos principais riscos do negócio.

De forma a equilibrar os aspectos de efetividade, qualidade e viabilidade operacional, um modelo referendado para priorização dos objetos de auditoria do Universo em estudo com base em riscos é o seguinte:

- a) identificação e avaliação dos riscos-chave relacionados aos objetos de auditoria identificados;
- b) associação dos riscos dos macroprocessos aos processos (objetos de auditoria);
- c) priorização dos objetos de auditoria com base em riscos.

A metodologia para realizar a identificação e análise de riscos está detalhada nos Manuais da CGU³ e também na Política Municipal de Gestão de Riscos. Resumidamente, o primeiro passo consiste na **identificação e avaliação** dos riscos-chave relacionados aos objetos. O segundo passo consiste na **associação** dos riscos a cada um dos seus processos que representam os objetos de auditoria mapeados. Concluída a associação dos riscos dos macroprocessos a cada um dos processos, é **calculada a magnitude dos riscos**, por meio do somatório do nível de risco de cada um dos riscos associados. Por fim, a partir da aferição do valor de magnitude dos riscos, é possível definir a **ordem de prioridade** dos processos com base em riscos, de forma a subsidiar a elaboração do Plano de Auditoria.

³ MOT e Orientação prática: Plano de auditoria interna baseado em riscos.



Figura 5: Processo de priorização de objetos de auditoria com base em risco

4.2.4.3 Baseada em Fatores de Risco

No caso de opção pela priorização dos objetos de auditoria com base em fatores de riscos, devem ser definidos os fatores de priorização dos objetos considerando a adequação à realidade da Unidade Auditada e a disponibilidade de dados para aferição dos fatores, sempre com foco nos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade, bem como a possibilidade de ocorrência de erros, fraudes ou não conformidades significativas.

Após a definição e aprovação dos fatores (e eventuais pesos atribuídos) a serem utilizados, a equipe deverá proceder à avaliação de cada um dos objetos com base nos critérios determinados e, a partir de então, promover a hierarquização dos objetos. Deve-se evitar a utilização de fatores que não possam ser associados a todos os objetos de auditoria (a exemplo da materialidade, quando nem todos os objetos possuem um valor monetário). Caso isso não seja possível, a UAIG deve cercar-se de cuidados metodológicos de normalização cabíveis, que permitam a comparabilidade com base nas premissas estabelecidas.

Os fatores de risco podem ser quantitativos ou qualitativos. O que caracteriza os critérios **quantitativos** é a possibilidade de serem mensurados em alguma medida, tais como: número de denúncias recebidas, materialidade, tempo desde a última auditoria realizada, quantidade de recomendações pendentes de atendimento, nota de avaliação de controles internos, impacto econômico, entre outros.

Já os critérios **qualitativos** se caracterizam por um certo grau de subjetividade, justamente por não haver uma forma objetiva de os quantificar. Alguns exemplos são o impacto social e ambiental associado àquele objeto de auditoria, a qualidade e a aderência de seus controles internos, a gravidade dos achados das últimas auditorias, a relevância daquele objeto específico para o alcance dos objetivos estratégicos da Unidade Auditada, a estabilidade do objeto de auditoria, a possibilidade de ocorrência de problemas relacionados ao objeto identificado, o grau de maturidade do objeto de auditoria que está sendo avaliado ou das unidades envolvidas em sua execução.

4.3 Elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT

O Plano Anual de Auditoria deve apresentar de forma clara e objetiva a extensão, a metodologia e o cronograma de desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, bem como os principais resultados esperados com a execução do plano, para o período de um ano.

Manual de Auditoria do Poder Judiciário - Conselho Nacional de Justiça (CNJ)

Os projetos de auditoria selecionados com base em riscos (vistos no capítulo anterior) constituem uma parte fundamental do Plano Anual de Auditoria Interna, mas não a única. A UAIG deve incluir no PAINT os trabalhos de auditoria de execução obrigatória solicitados pela alta administração ou demais partes interessadas, atividades de monitoramento de recomendações e capacitação da equipe. Além do resultado das consultas feitas às Unidades Gestoras, para identificar as áreas e temas considerados prioritários, a UAIG deverá considerar também:

- ▶ a oportunidade de realização de cada trabalho, considerando o contexto do momento;
- ▶ a expectativa de agregação de valor e de geração de benefícios financeiros e não financeiros;
- ▶ trabalhos que devem ser realizados em função de obrigação normativa, por solicitação da Alta Administração ou por outros motivos (decisões judiciais, demandas externas, etc.);
- ▶ trabalhos de auditoria realizados anteriormente sobre o objeto (críticas e rodízio de ênfase);
- ▶ a disponibilidade dos recursos necessários à realização dos trabalhos; e
- ▶ a capacidade operacional e técnica da UAIG para realizar os trabalhos.

Para cada atividade incluída no plano, deve haver indicação quanto ao tipo de trabalho (avaliação, consultoria, apuração). Devem, também, ser apresentados seu objetivo, escopo, cronograma e as informações necessárias para dimensionamento dos recursos a serem alocados.

Os trabalhos de avaliação e consultoria serão, em regra, realizados no período previsto no Plano Anual elaborado. Já os trabalhos de apuração ou de auditorias especiais serão iniciados de ofício pelo Controlador-Geral, ou mediante solicitação da alta gestão ou de órgãos de controle externo.

O PAINT poderá ter o período de execução maior que um ano, caso seja aprovado pela gestão. Entretanto, uma revisão anual será necessária para confirmar sua pertinência e promover eventuais ajustes. Por fim, é imprescindível que o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) esteja em harmonia com os planos estratégicos de seus órgãos superiores, como a UAIG, a CGM e a própria PCR.

4.3.1 Conteúdo Mínimo do PAINT

O quadro abaixo apresenta o conteúdo mínimo para o Plano Anual de Auditoria:

	ASSUNTO	DESCRIÇÃO
1	TRABALHOS DE AUDITORIA EXECUÇÃO OBRIGATORIA RODIZIO DE ÊNFASE OPORTUNIDADE	Relação dos trabalhos a serem realizados pela UAIG em função de obrigação normativa, por solicitação da alta administração, por rodízio de ênfase ou por outros motivos com a devida justificativa para a sua seleção.
2	TRABALHOS DE AUDITORIA BASE EM RISCO	Relação dos trabalhos selecionados com base na avaliação de riscos.
3	DEMANDAS EXTRAORDINÁRIAS	Indicação de como serão tratadas demandas extraordinárias recebidas pela UAIG durante o período de realização do Plano de Auditoria Interna.
4	CAPACITAÇÃO	Previsão de, no mínimo, 60 horas de capacitação para cada gestor governamental de controle interno, incluindo o responsável pela UAIG.
5	MONITORAMENTO	Previsão da atividade de monitoramento das recomendações emitidas pela UAIG em trabalhos anteriores e ainda não implementadas pela Unidade Auditada.
6	MELHORIA DA QUALIDADE	Relação das atividades a serem realizadas para fins de gestão e melhoria da qualidade da atividade de auditoria interna governamental
7	PRÓXIMO PAINT	Relação das atividades necessárias à elaboração do Plano de Auditoria do exercício subsequente.
8	ELABORAÇÃO DO PAINT	Relação das atividades destinadas à avaliação do Plano de Auditoria do exercício em curso e à elaboração de relatório sobre os resultados da UAIG no exercício.
9	RISCOS DO PAINT	Exposição, sempre que possível, das premissas, restrições e riscos associados à execução do Plano de Auditoria Interna.
10	METODOLOGIA	Descrição da metodologia utilizada para seleção dos trabalhos de auditoria com base na avaliação de riscos
11	CRONOGRAMA E RECURSOS	Cronograma das atividades e previsão dos recursos humanos (hora/homem), recursos materiais e contratações necessárias, caso aplicável.

Quadro 2: Conteúdo mínimo do Plano de Auditoria Interna. Fonte: MOT- CGU - adaptado

4.3.2 Aprovação, Comunicação e Publicação

O Plano Anual de Auditoria deve ser submetido à apreciação e aprovação do Controlador-Geral do Município. Após a aprovação, deve-se dar conhecimento às partes interessadas, bem como fazer a publicação do PAINT no Portal de Transparência da CGM.

A UAIG deve comunicar periodicamente à alta administração da CGM, informações sobre o andamento dos trabalhos previstos no PAINT. Esta comunicação deve contemplar informações sobre a comparação entre os trabalhos planejados versus os realizados, as dificuldades encontradas e aspectos relevantes sobre a exposição a riscos significativos das unidades auditadas.

4.3.3 Reavaliação e Alteração

Os estudos de entendimento do Contexto e do Universo da Auditoria devem ser atualizados sempre que ocorrerem mudanças significativas no ambiente, que possam comprometer a adequação dos resultados e da utilidade do trabalho de auditoria.

Mudanças como: modificações no direcionamento estratégico, alterações na política pública, alterações de estrutura organizacional das Unidades Gestoras

envolvidas, novas demandas da sociedade, crises econômicas e estados de calamidade podem ser indicativos da necessidade de início de um projeto de atualização do Universo de Auditoria. Demandas extraordinárias (internas ou externas) podem ser motivos de alterações no PAINT, caso não haja uma reserva técnica suficiente para tais trabalhos.

Toda alteração do Plano Anual de Auditoria deverá ser submetida à análise da alta gestão da CGM e posteriormente comunicada às partes interessadas e publicada no Portal de Transparência da CGM.

4.4 Elaboração do Plano Anual de Capacitação da equipe de Auditoria - PAC Audi

A proficiência inicial na aplicação de padrões, procedimentos e técnicas de auditoria interna precisa ser continuamente desenvolvida e aprimorada. O manual deve descrever as providências a serem adotadas para treinamento e desenvolvimento profissional contínuo de auditores internos, a fim de aprimorar seus conhecimentos, habilidades e outras competências.

Avaliação de Riscos no Planejamento da Auditoria - IA CoP da Rede PEMPAL. Tradução CONACI

O Plano Anual de Capacitação (PAC Audi) constitui um importante instrumento para orientar a Política de Gestão de Pessoas da UAIG/CGM uma vez que apresenta ações que visam à capacitação e ao desenvolvimento pessoal e profissional dos servidores da Divisão de Auditoria para a realização dos trabalhos constantes do Plano Anual de Auditoria. O Plano de Capacitação da equipe de auditoria interna faz parte do Plano de Capacitação da Controladoria Geral do Município e para a sua elaboração deverão ser observadas as seguintes etapas:



Figura 6: Etapas do PAC-Audi. Fonte: Manual de Auditoria do Poder Judiciário, CNJ - adaptado

4.4.1 Levantamento das Necessidades de Capacitação

O levantamento das necessidades de capacitação deve ser realizado de acordo com o Plano de Capacitação da CGM, com base nas lacunas de conhecimento necessárias para a realização das atividades de avaliação, consultoria e apuração propostas no PAINT e também nas necessidades de desenvolvimento de competências da própria Controladoria Geral do Município.

É de competência do responsável pela UAIG em conjunto com a Gerência de Administração Setorial da CGM identificar as deficiências e as lacunas na formação e no desempenho dos servidores e buscar supri-las por meio de capacitações. Sempre que houver rotatividade de servidores na UAIG, é necessário que sejam inseridas no PAC Audi ações de capacitação para os novos membros, com foco em conteúdos básicos de auditoria.

4.4.2 Levantamento dos Cursos de Capacitação

O levantamento dos cursos de capacitação deverá ser feito, preferencialmente, em entidades de reconhecimento nacional em matéria de auditoria, visando, sempre que possível, a obtenção de certificações. O processo de aprendizagem pode se dar por diversas formas, dentre elas: a participação em conferências, seminários, intercâmbios, programas de treinamento, cursos online ou presenciais, programas de auto-aprendizagem e programas de aprendizagem com servidores mais experientes.

Para o levantamento dos cursos ou eventos de capacitação, se faz necessário constar no documento, no mínimo, as seguintes informações:

- ▶ nome do curso ou evento;
- ▶ área de concentração;
- ▶ carga horária;
- ▶ modalidade (presencial, semipresencial ou on-line);
- ▶ estimativa de custos;
- ▶ instituição de ensino ou profissional habilitado para ministrar a capacitação.

Para os Gestores Governamentais de Controle Interno, serão necessárias, no mínimo, 60 horas de capacitação ao ano, em temas relativos ao exercício da atividade de auditoria. Também será incentivada a associação dos membros da UAIG às entidades profissionais de referência na temática do controle interno.

4.4.3 Elaboração e Aprovação do PAC Audi

O Plano Anual de Capacitação de Auditoria (PAC Audi) deverá ser elaborado no exercício anterior à sua execução, compatibilizado com a proposta da área de gestão de pessoas da CGM, para compor o Plano de Capacitação da CGM a ser executado no exercício seguinte. O PAC-Audi, como parte integrante do Plano da CGM, deverá ser aprovado pelo Controlador Geral do Município e submetido à Gerência de Administração Setorial, responsável pela contratação dos cursos e eventos.

4.4.4 Realização das Capacitações e devida Documentação

Os participantes, ao término dos cursos, deverão realizar avaliação, por meio de instrumento próprio, de modo a possibilitar o monitoramento do Plano Anual de Capacitação da CGM, visando subsidiar a elaboração dos planos seguintes. Também será realizado, ao final de cada exercício, um relatório para documentar as horas de treinamento efetivamente realizadas por cada membro da equipe.

5 - PROCESSO DE UM TRABALHO DE AUDITORIA

O auditor deve planejar a auditoria de forma a contribuir para uma auditoria de alta qualidade, que será realizada de maneira econômica, eficiente, eficaz e oportuna e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos.

Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 3000/96

Uma atividade de Auditoria individual, sendo parte integrante do PAINT ou mesmo sendo uma demanda não planejada, passa por algumas etapas de desenvolvimento obrigatórias, são elas: Fase Preparatória; Planejamento, Execução;

Comunicação de Resultados e Monitoramento das Recomendações. A figura abaixo reflete as referidas etapas de um trabalho de Auditoria.

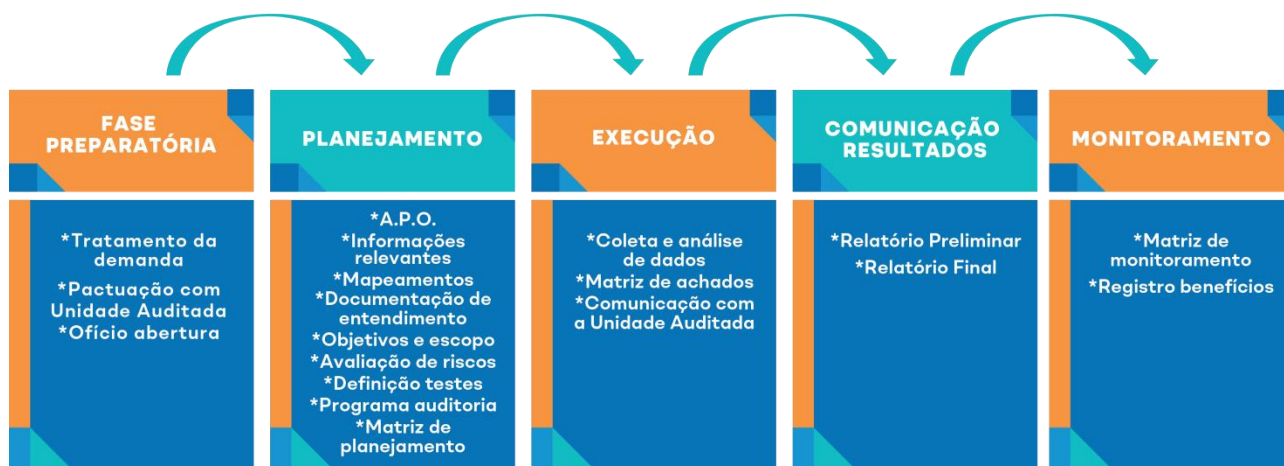


Figura 7: Processo de um Trabalho de Auditoria

5.1 Fase Preparatória

Compete ao coordenador da equipe assegurar que o trabalho seja planejado corretamente e que os demais membros e os gestores do objeto da auditoria estejam suficientemente informados acerca do propósito do planejamento. É importante que se reavalie os prazos estimados inicialmente.

Manual de Auditoria Operacional - TCU

Quando se definir o momento de iniciar um novo projeto de auditoria previsto no PAINT ou ocorrer alguma demanda extraordinária, o Gerente da área deverá desenvolver a estratégia para o encaminhamento deste trabalho. Estas atividades pré-auditoria servem para verificar a existência das condições necessárias para a atividade. Esta etapa contemplará a compatibilização da demanda com o PAINT, a aceitação pela Alta Gestão da CGM, a avaliação da competência e disponibilidade dos auditores internos para definição da equipe responsável pelo projeto.

Antes de ser iniciado, o trabalho deve ser formalizado internamente para a equipe por meio de documento expedido pelo gestor da UAIG. Esse documento deve trazer a síntese das principais diretrizes e informações acerca do Trabalho de Auditoria a ser desenvolvido. Além disso, uma reunião de abertura dos trabalhos será necessária para o alinhamento da equipe.

Todos os trabalhos de avaliação, consultoria e apuração devem possuir uma **Ordem de Serviço** específica com as seguintes informações:

- a) o tipo de trabalho a ser realizado;
- b) a Unidade a ser Auditada;
- c) o objeto da auditoria;
- d) o objetivo estabelecido no PAINT ou pela demanda extraordinária;
- e) o prazo previsto para desenvolvimento das atividades; e
- f) os auditores que compõem a equipe de auditoria e de supervisão.

Há também a necessidade de que o trabalho seja comunicado formalmente à Unidade Auditada, o que deve ocorrer tão logo a UAIG tenha clareza sobre as diretrizes do projeto. Neste caso será emitido um **Ofício de Abertura de Auditoria**, pelo Controlador-Geral ou pelo Secretário Executivo.

Este documento deverá apresentar a equipe designada, os objetivos, o escopo, o cronograma do trabalho e solicitar a anuência da Unidade Gestora assim como a designação dos profissionais responsáveis pelo contato com a equipe da Auditoria.

5.1.1 Pactuação com a Unidade Auditada

Para todos os trabalhos de auditoria interna é importante a adesão e parceria na Unidade Auditada. Desta forma, a expedição de **ofício de abertura** e a realização de uma **reunião de abertura** são importantes para estabelecer um ambiente de cooperação e harmonia.

No caso do trabalho de Consultoria, além do aceite, é preciso haver uma **pactuação dos serviços**, com o comprometimento da Unidade Auditada em colaborar com a equipe de auditoria fornecendo informações e contribuindo para o alcance das metas estabelecidas no Plano proposto.

5.2 Planejamento

Os Auditores Internos devem desenvolver e documentar um plano para cada trabalho de auditoria, incluindo o objetivo, o escopo, o período e a alocação de recursos do trabalho de auditoria. O plano deve considerar as estratégias, objetivos e riscos da organização que sejam relevantes para o trabalho de auditoria.

**Norma 2.200 (Normas internacionais para a prática profissional de Auditoria Interna).
Instituto dos Auditores Internos - IIA**

Para cada trabalho de auditoria deve ser realizado um planejamento específico, incluindo informações acerca dos objetivos do trabalho, do escopo, da metodologia (incluindo método de amostragem), das técnicas a serem aplicadas, dos exames, do prazo de execução e da alocação dos recursos ao trabalho.

É fundamental que todos os membros da equipe participem desta etapa ativamente, de forma que contribuam com seus conhecimentos e experiências para definir os objetivos e os meios de alcançá-los e conheçam as atividades que estarão sob sua responsabilidade.

Para que se realize adequadamente o planejamento, há a necessidade de se considerarem, entre outras, as atividades de:

- 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) definição da natureza dos testes de auditoria; e
- d) elaboração do programa de trabalho.

5.2.1 Análise Preliminar do Objeto

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

Essa etapa normalmente começa com uma análise do Plano de Auditoria Interna, para que a equipe obtenha o entendimento do contexto do trabalho selecionado e do motivo pelo qual ele foi incluído no plano.

A extensão e o nível de detalhamento dos dados que serão coletados devem levar em consideração a natureza do objeto investigado, o tempo e os recursos disponíveis para a auditoria.

5.2.1.1 Obtenção das informações relevantes

Nesta etapa, devem ser levantados os aspectos mais relevantes sobre a Unidade Auditada que impactam no objeto de auditoria, especialmente:

- ▶ objetivos e estratégias ;
- ▶ riscos significativos a que a UA está exposta e as medidas de controle a eles relacionadas;
- ▶ estrutura de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos do objeto;
- ▶ objetivos e riscos associados ao objeto de auditoria;
- ▶ apetite a risco;
- ▶ relação do objeto de auditoria com a missão, visão, objetivos estratégicos;
- ▶ indicadores de desempenho;
- ▶ fluxogramas (mapas de processos);
- ▶ responsáveis pelo objeto da auditoria;
- ▶ estrutura organizacional das áreas envolvidas;
- ▶ leis e regulamentos, normas, orientações, manuais e procedimentos internos, decisões de órgãos reguladores;
- ▶ estudos sobre o objeto da auditoria;
- ▶ quantidade/lotação/perfil da força de trabalho envolvida (inclusive terceirizados);
- ▶ principais insumos utilizados (energia, equipamentos, matéria-prima etc.);
- ▶ sistemas informatizados utilizados;
- ▶ partes interessadas;
- ▶ programas/ações orçamentários envolvidos;
- ▶ materialidade dos recursos (em reais);
- ▶ histórico de achados;
- ▶ recomendações dos órgãos de controle pendentes de atendimento;
- ▶ informações extraídas de sistemas corporativos, da imprensa, da internet; e resultados de trabalhos anteriores.

Além da coleta das informações acima especificadas, é altamente recomendável a obtenção do mapeamento do processo objeto da auditoria e a avaliação dos riscos e dos controles do objeto de auditoria. Estes instrumentos podem ser cedidos pela UA (caso esta já os tenha realizado) ou serem desenvolvidos pela equipe de auditoria.

Uma parte das informações necessárias pode ser obtida a partir dos papéis de trabalho produzidos pela UAIG durante a elaboração do Plano Anual de Auditoria. Outra parte dessas informações pode ser coletada por meio de revisão documental, entrevistas e reuniões com os gestores e técnicos do objeto auditado e por meio de visitas exploratórias in loco, para se observar o funcionamento do objeto a ser auditado.

A consulta a especialistas também pode ser recomendável nesta fase da auditoria. Geralmente, esse contato possibilita a obtenção de informações que auxiliam a equipe a entender mais detalhadamente o objeto da auditoria. Ainda na análise preliminar, pode ser necessária a aplicação de técnicas⁴ de diagnóstico e análise de problemas com a finalidade de identificar as principais dificuldades relativas ao desempenho do objeto selecionado e levantar questões de auditoria.

Uma das técnicas mais recomendadas para o entendimento da realidade de uma Unidade Auditada e do objeto de Auditoria é o mapeamento dos processos.

5.2.1.2 Mapeamento dos processos

Sempre que o objeto da auditoria consistir em processos de trabalho, os auditores deverão solicitar aos responsáveis a apresentação de fluxograma ou de documento descritivo, de forma a apoiar a identificação das etapas, dos responsáveis, das atribuições, dos controles existentes, das oportunidades de melhoria, das lacunas, dos gargalos e dos possíveis riscos ao atingimento dos objetivos, inclusive riscos de fraude e riscos relacionados à tecnologia da informação.

Caso o processo não tenha sido mapeado pelo gestor ou o mapeamento existente não seja disponibilizado à equipe de auditoria ou, ainda, em decorrência da aplicação de procedimentos (como observação, reexecução ou realização de entrevistas), a equipe de auditoria entender que o produto não é apropriado, a equipe deverá realizar o mapeamento. Quando esta situação for necessária, deve-se atentar para a necessidade de constante interação com os gestores responsáveis pelo processo, de forma a assegurar a adequação do mapeamento e a sua utilidade para os fins da auditoria.

Divergências relevantes entre o fluxo do processo mapeado segundo as normas que o regulamentam e a sua execução prática devem ser consideradas pela equipe de auditoria, uma vez que podem indicar falhas na operação ou inadequação normativa, o que pode ensejar a necessidade de aprofundamento no decurso do trabalho.

5.2.1.3 Documentação do entendimento

As informações relativas ao entendimento do objeto da auditoria e do seu contexto devem ser devidamente documentadas e armazenadas como papéis de trabalho da auditoria, de forma a apoiar o trabalho em curso e subsidiar trabalhos futuros sobre o mesmo objeto.

Sempre que possível, as informações acumuladas sobre o trabalho em curso devem ser reportadas e documentadas ao responsável pela Unidade Auditada, para que haja a aceitação dos critérios e requisitos da auditoria.

⁴O TCU disponibiliza documentos técnicos e vídeos sobre as principais ferramentas de diagnóstico e análise de problemas. <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecnicas-de-analise-de-problemas.htm>

A equipe deve repassar periodicamente ao supervisor do trabalho as informações a respeito das atividades concluídas e do seu impacto sobre os rumos da auditoria, tendo em vista os dados obtidos até aquele ponto do planejamento. As limitações ou entraves ao cumprimento dos prazos e tarefas acordados inicialmente também devem ser informados ao supervisor dos trabalhos.

5.2.2 Objetivos e Escopo do Trabalho de Auditoria

Essa etapa tem por finalidade identificar, com base no prévio entendimento obtido acerca do objeto de auditoria, realizado na APO, os aspectos de maior importância ou de maior exposição a riscos que possam ameaçar o atingimento dos objetivos do processo ou da unidade auditada e que, portanto, devem ser avaliados por meio dos testes de auditoria.

A adequada realização dessa etapa permitirá que a equipe de auditoria elabore questões de auditoria relevantes, condizentes com a estrutura de riscos e de controles do objeto e alinhadas às expectativas e às necessidades da gestão. Para tanto, será necessário percorrer os seguintes passos:

- a) identificar e avaliar os riscos e os controles relativos ao objeto da auditoria, de forma a estabelecer o risco inerente, o risco de controle e o risco residual⁵;
- b) estabelecer os riscos e os controles a serem auditados; e
- c) definir a natureza dos testes de auditoria.

5.2.2.1 Identificação e avaliação dos riscos e dos controles

No levantamento da estrutura de controle da Unidade a ser auditada, a identificação e avaliação dos riscos e dos controles existentes é essencial para assegurar que a auditoria agregue valor por meio de uma abordagem relevante e em harmonia com as expectativas e prioridades da gestão. Para tanto existem, basicamente, duas abordagens que podem ser utilizadas pela equipe de auditoria, de forma independente ou combinadas entre si:

a) se a unidade auditada **possui processo de gerenciamento de riscos** em nível de maturidade considerado adequado pela equipe de auditoria – a equipe deverá considerar os riscos relacionados ao objeto de auditoria identificados pela unidade e, se pertinente, realizar a avaliação preliminar dos controles existentes e, então, utilizar esse material para definir os riscos e os controles que serão avaliados; e

b) se a unidade **não possui processo de gerenciamento de riscos**, o nível de maturidade foi considerado insuficiente ou o cadastro de riscos não foi considerado adequado – a própria equipe de auditoria deverá realizar a identificação e a avaliação dos principais riscos e dos respectivos controles.

Com base na identificação e na avaliação dos riscos inerentes, dos riscos de controle e dos riscos residuais, a equipe de auditoria deverá definir os objetivos e o escopo do trabalho, ou seja, quais riscos e quais controles deverão ser avaliados, a extensão e o limite definido para os exames e, ainda, que tipos de testes deverão ser aplicados.

As fontes de riscos mais recorrentes são: pessoas, processos, sistemas, infraestrutura, tecnologia, eventos externos, governança e planejamento. Em princípio, a definição dos riscos a serem avaliados deve ser realizada com base na

⁵ Risco Inerente: É o risco que existe em uma atividade ou processo antes de ser mitigado por qualquer controle interno. Risco Residual: É o risco que permanece após a implementação de controles internos. Risco de Controle: é o risco que ainda existe após a implementação de controles internos.

magnitude dos riscos inerentes identificados no processo, todavia, esse aspecto não deve ser o único a ser considerado. A seleção⁶ dos riscos a serem avaliados deve resultar da combinação entre diversos outros fatores como materialidade, relevância, necessidades dos usuários, viabilidade de se realizar o trabalho, entre outros.

5.2.2.2. Definição dos objetivos e do escopo

Após a identificação dos riscos de maior relevância e da avaliação preliminar dos respectivos controles, a equipe terá mais elementos para definir, ou rever, se estabelecidos preliminarmente, os objetivos e o escopo do trabalho. Os controles que compõem o escopo serão os controles internos chave, ou seja, aqueles capazes de, em uma situação de risco inerente alto, atuar para que o risco residual seja baixo.

Para isso, de acordo com a análise realizada pela equipe de auditoria, devem possuir desenho adequado e estar, ao menos aparentemente, em correto funcionamento.

Além desses controles na situação indicada, podem também compor o escopo aqueles que servem para mitigar um grande número de riscos. Os testes que prevalecerão nas duas situações apontadas acima serão os testes de controle.

5.2.3 Definição da Natureza dos Testes de Auditoria

Enquanto a magnitude dos riscos inerentes fornece a diretriz sobre o escopo dos trabalhos, o resultado da avaliação preliminar dos controles deve orientar a definição da natureza dos testes de auditoria. Assim, a abordagem empregada poderá combinar testes de controle com testes substantivos ou ser puramente constituída de testes substantivos.

Os **testes de controle** são aqueles que avaliam o desenho e a efetividade operacional dos controles internos existentes em resposta aos riscos que ameaçam o alcance dos objetivos de um determinado processo. Permitem ao auditor determinar se os controles:

- a) foram concebidos na proporção requerida pelos riscos;
- b) estão sendo aplicados de maneira adequada; e
- c) funcionam da forma estabelecida.

Os **testes substantivos** são aqueles que verificam a suficiência, a exatidão e a validade dos dados objeto da análise. São empregados pelo auditor para obter evidências suficientes e convincentes para fundamentar sua opinião sobre a adequação das atividades realizadas. Por meio dos testes substantivos, é possível verificar:

existência – se os dados, fatos ou transações comunicados ou registrados realmente ocorreram;

integridade – se existem dados, fatos ou transações além daqueles registrados ou demonstrados;

conformidade – se os atos ou fatos ocorreram em conformidade com as leis ou os regulamentos aplicáveis;

avaliação e aferição – se os itens que compõem determinados dados, fatos ou transações foram avaliados e aferidos corretamente;

⁶ Orientações detalhadas sobre o processo de identificação e de avaliação de riscos e de controles estão disponíveis no MOT e na “Orientação Prática Serviços de Auditoria CGU”

participação das partes interessadas - se os interessados em determinado registro/comunicação obtiveram as informações na sua totalidade; e

divulgação - se os dados, fatos ou transações foram corretamente divulgados.

São exemplos de testes substantivos: inspeção física de estoques; verificação da exatidão e do devido suporte documental de pagamentos realizados; análise da conformidade de atos administrativos, editais, contratos ou convênios com a legislação pertinente; recálculo de indicadores, entre outros.

Com base nos riscos e nos controles identificados e avaliados, bem como na definição da extensão e da natureza dos testes⁷ de auditoria a serem utilizados, a **matriz de riscos e controles** deverá ser finalizada mediante a elaboração das **questões de auditoria**, que traduzem o resultado da análise preliminar em objetivos específicos do trabalho a ser executado.

5.2.4 Elaboração do Programa da Auditoria

Com base nos objetivos estabelecidos e no escopo definido, a equipe de auditoria decidirá por meio de quais tipos de testes de auditoria procederá a sua avaliação, de modo a formar a convicção para a emissão de sua opinião.

Nesta etapa, terá condições, portanto, de elaborar um plano detalhado, o Programa de Auditoria que contempla, prioritariamente, a **Matriz de Planejamento**.

A matriz de planejamento é o documento que consolida o resultado da fase de planejamento da auditoria, auxilia na elaboração conceitual do trabalho e orienta a equipe na fase de execução.

É uma ferramenta de auditoria que torna o planejamento mais sistemático e dirigido, facilitando a comunicação de decisões sobre metodologia e auxiliando na condução dos trabalhos de campo.

A elaboração da matriz de planejamento deve considerar as seguintes orientações:

a) **Questões de auditoria** - representam os objetivos específicos do trabalho, tendo como base para sua formulação os riscos priorizados na fase anterior, juntamente com as definições acerca da natureza e da extensão dos testes a serem aplicados.

b) **Subquestões de auditoria** - representam o detalhamento das questões de auditoria e, nesse sentido, devem, ao mesmo tempo, ser mutuamente exclusivas (ausência de sobreposições) e se completar coletivamente (prover resposta global à respectiva questão de auditoria).

c) **Testes** - fornecem o comando sobre as análises, as verificações ou as avaliações a serem realizadas pelos auditores com vistas a obter evidência adequada e suficiente para responder à questão/subquestão de auditoria correspondente. Devem indicar as técnicas de auditoria a serem empregadas para sua execução e o método da amostragem, caso pertinente.

d) **Critérios de avaliação** - constituem o padrão a ser utilizado pelos auditores para verificar a adequação da condição encontrada. Também constituem a base para avaliar a economia, a eficiência e a eficácia da condição verificada no teste de auditoria.

e) **Informações requeridas** - é o conjunto de informações, de registros, de ativos e de pessoas necessários para a aplicação dos testes de auditoria.

⁷ Natureza dos testes e técnicas mais detalhadas no MOT e na OP Serviços de Auditoria CGU

f) **Fontes de informação** - indica onde as informações requeridas estão disponíveis e como elas serão acessadas, possibilitando ações prévias com vistas a garantir sua tempestiva disponibilidade para a auditoria.

g) **Possíveis limitações** - representam fatos ou situações com potencial de impossibilitar ou dificultar a obtenção ou a análise das informações necessárias para a realização da avaliação, devendo a equipe atuar preventivamente de forma a não comprometer o andamento dos trabalhos.

h) **Possíveis achados** - consistem em hipóteses quanto aos resultados do trabalho, elaboradas com base no entendimento do objeto e dos riscos a ele associados.

Questão de Auditoria	Subquestões de Auditoria	Testes	Critérios da avaliação	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Possíveis Limitações	Possíveis Achados	Problema /Risco	Responsável	Período
Q1	Q1.1									
	Q1.2									
	Q1.3									
Q2	Q2.1									
	Q2.2									
	Q2.3									
	Q2.4									
	Q3.1									
	Q1.1									
	Q1.2									
Q3	Q1.3									

Quadro 3: Exemplo de Matriz de Planejamento. Fonte: CGU

Com base nas diretrizes da **Matriz de Planejamento**, a equipe deve definir as amostras a serem testadas (quando pertinente), bem como os papéis de trabalho a serem utilizados para suportar as análises a serem realizadas na fase de execução da auditoria. Deve-se identificar o método de amostragem usado, descrevendo-o na matriz.

Ao final da fase de planejamento, a equipe deve preparar o **Programa de Auditoria** que deverá conter a descrição sucinta do objeto de auditoria, objetivos do trabalho, questões a investigar, procedimentos a desenvolver e resultados esperados com a realização da auditoria.

Farão parte do Programa de Auditoria:

- ▶ Matriz de planejamento, que resume as informações centrais da auditoria;
- ▶ Relato do teste piloto⁸, se for o caso;
- ▶ Cronograma proposto para a condução dos trabalhos ;
- ▶ Estimativa de custos, quando aplicável;
- ▶ Resultados que se pretende alcançar com a realização da auditoria; e
- ▶ Benefícios esperados (quantitativos ou qualitativos) e as possíveis oportunidades de aperfeiçoamento.

Compete ao coordenador da equipe (auditor líder) assegurar que o Programa da Auditoria contenha todas as informações necessárias à correta e oportuna apreciação da proposta de trabalho pelos gestores da Unidade Auditada e pela alta gestão da CGM. Dessa forma, o Programa deve ser validado tanto pela gestão da CGM como pela gestão da Unidade Gestora Auditada.

Ao final da etapa de planejamento, o supervisor do trabalho deve reavaliar se as estimativas iniciais de recursos, custos e prazo são compatíveis com as

⁸ Teste piloto é uma execução preliminar de um procedimento ou processo com o objetivo de identificar possíveis falhas ou áreas de melhoria antes de sua implementação completa.

necessidades da auditoria e se a equipe designada possui a proficiência necessária para a realização do trabalho, procedendo aos eventuais ajustes, sempre que necessário.



Figura 8: Etapas da Fase de Planejamento de um trabalho de auditoria

5.3 Execução

O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar os achados, chegar a conclusões em resposta ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria e formular recomendações.
ISSAI 3000/106

A transição entre a fase de planejamento e a de execução é discreta, posto que ambas envolvem algum grau de análise e de avaliação de dados e informações. A avaliação do objeto de auditoria se inicia na fase de planejamento, em que são realizadas análises preliminares e já é possível a realização de testes de auditoria, os quais se estendem até a conclusão da fase de execução.

Contudo, a fase de execução pode ser definida como o principal momento em que serão realizados testes, por meio da ampla utilização de técnicas, de coleta e de análise de dados para fins de identificação dos achados de auditoria. Os achados, que deverão estar devidamente fundamentados nas evidências, possibilitarão a emissão de opinião por parte da UAIG sobre o objeto auditado, atendendo aos objetivos estabelecidos inicialmente para o trabalho de auditoria.

Nesse momento, dependendo das técnicas de auditoria definidas na etapa de planejamento, haverá uma maior atuação da equipe in loco, ou seja, nas dependências da Unidade Auditada. Parte daí a referência comumente atribuída a essa etapa como "trabalhos de campo", também chamada de "fase de condução da auditoria" ou de "execução do trabalho de auditoria", para cujo sucesso é fundamental a boa comunicação entre auditores e auditados. Tal como nas demais fases da auditoria, as atividades realizadas nesta etapa devem ser documentadas por meio de papéis de trabalho.

5.3.1 Coleta e Análise de dados

A coleta e a análise de dados ocorrem por meio da execução dos testes de auditoria previstos na matriz de planejamento, com a finalidade de obter evidências suficientes, confiáveis, relevantes e úteis, com base nas quais serão respondidas as questões de auditoria. Para tanto, é importante que a equipe esteja atenta ao grau de persuasão das evidências, ou seja, à sua capacidade de garantir segurança razoável quanto às conclusões alcançadas.

As análises realizadas, as evidências obtidas e os resultados dos testes devem ser registrados em documentos (papéis de trabalho), de modo a garantir que outros profissionais de auditoria com conhecimento razoável sobre o assunto, ao terem acesso aos registros, cheguem às mesmas conclusões a que a equipe chegou.

Os achados decorrentes da aplicação dos testes devem ser comunicados à unidade auditada, com o objetivo de coletar justificativas ou esclarecimentos pelos responsáveis, durante ou ao final da etapa de execução da auditoria.

Caso sejam identificados, durante a execução dos testes, fatos que requeiram avaliações adicionais, não previstas no escopo do trabalho, as instâncias de supervisão devem ser acionadas de forma a determinar: se o fato deve ser **incluído no escopo** da avaliação em curso, se a questão deve ser **tratada em outro trabalho**, ou se o fato deve ser **registrado junto às informações** do objeto no universo de auditoria, de forma a ser considerado em futuras avaliações priorizadas com base em riscos.

Caso haja alteração do escopo do trabalho em curso, os documentos do planejamento devem ser devidamente atualizados. Nessa etapa, inclusive, é permitido que a UAIG possa solicitar apoio de especialistas externos para executar procedimentos específicos e analisar a coleta de dados, caso necessário.

5.3.2 Matriz de Achados

As respostas às questões de auditoria são formalizadas por meio dos achados de auditoria, que traduzem o resultado da comparação entre o critério de avaliação e a condição verificada. Os achados podem ser **negativos** (quando houver diferença entre o critério e a condição), **positivos** (quando apontarem boas práticas de gestão) ou **neutros** (situação de compatibilidade entre a condição e o critério adotado). Também podem ser chamados de constatação ou de observação.

A estruturação dos apontamentos deve ser feita com o auxílio da Matriz de Achados, com o propósito de organizar, em um documento único e sintético, as informações que compõem os achados, o que propicia uma visão geral do trabalho realizado, facilitando as discussões internas e a supervisão.

As informações registradas na matriz de achados devem fornecer elementos suficientes para responder às questões e às sub-questões de auditoria. Seu conteúdo, após validado pelas partes envolvidas, será a base para a elaboração do texto dos achados e, por conseguinte, do relatório preliminar de auditoria. A matriz propicia compreensão homogênea dos achados e seus elementos constitutivos pelos integrantes da equipe de auditoria e demais interessados. Deve-se começar a preencher a matriz no decorrer da atividade, à medida que os achados forem sendo identificados,

Os achados de auditoria devem considerar as manifestações, as justificativas e os esclarecimentos prestados pela gestão da UA ao longo dos trabalhos, e devem ser estruturados na matriz com as seguintes informações:

- a) **Descrição sumária** – síntese do achado, com vistas a possibilitar uma ideia geral sobre seu teor.

- b) **Critério** – padrão razoável e atingível do elemento avaliado, utilizado para determinar se o objeto excede, está aquém ou de acordo com o desempenho previsto.
- c) **Condição** – situação encontrada em campo e documentada pela equipe.
- d) **Causa** – circunstância que deu origem ao achado. Preferencialmente, deve indicar a causa raiz.
- e) **Efeito** – riscos aos quais a organização ou a sociedade se expõem ou, ainda, o resultado direto da condição.
- f) **Recomendação** – medida proposta pelos auditores (devidamente validada junto à gestão por ocasião da reunião de busca conjunta de soluções) para o saneamento da condição encontrada e a eliminação das causas que lhe dão ocorrência.

Achado					Boas práticas	Encaminhamento	Benefícios esperados
Situação encontrada	Critério	Evidências e análises	Causas	Efeitos			
Achados de maior relevância, identificadas na fase de execução. Condição.	Padrão usado para determinar se o objeto auditado atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado.	Resultado da aplicação dos métodos de análise de dados e seu emprego na produção de evidências. De forma sucinta, devem ser indicadas as técnicas usadas para tratar as informações coletadas durante a execução e os resultados obtidos.	São as razões da diferença entre a situação encontrada e o critério. Podem ser relacionadas à operacionalização ou à concepção do objeto da auditoria, ou à competência ou da influência do gestor.	Consequências relacionadas às causas e aos correspondentes achados. Pode ser uma medida da relevância do achado.	Ações identificadas que comprovadamente levam a bom desempenho. Essas ações poderão subsidiar a proposta de recomendações e determinações.	Recomendações e determinações propostas para tratar as causas das deficiências de desempenho identificadas ou, se não for possível identificá-las, mitigar seus efeitos.	Melhorias que se esperam alcançar com a implementação das recomendações e determinações. Os benefícios podem ser quantitativos e qualitativos. Sempre que possível, quantificá-los.

Quadro 4: Exemplo de Matriz de Achados. Fonte: Manual de Auditoria Operacional, TCU

5.3.3 Comunicação com a Unidade Auditada

Com 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 UA sobre os achados.

O supervisor e a equipe de auditoria devem estabelecer uma comunicação direta com os responsáveis pela Unidade a respeito da dinâmica, do objetivo e do alcance do trabalho; do período planejado para sua realização; da importância de serem disponibilizados tempestivamente informações e documentos; dos achados; de riscos imediatos e significativos identificados pela equipe e de outros assuntos necessários ao andamento do trabalho.

A Comunicação com a UA se inicia já na fase preparatória e na APO (Análise Preliminar do Objeto), mas é na execução dos testes que esse contato se intensifica por meio de reuniões, visitas técnicas, entrevistas e debates. É imprescindível, portanto, que os auditores internos governamentais mantenham boas relações profissionais com todas as partes envolvidas no processo de auditoria, promovam um fluxo de informações livre e aberto, respeitando os requisitos de confidencialidade, e conduzam discussões em um ambiente de mútuo respeito e compreensão do papel e das responsabilidades das partes envolvidas.

Em geral, a comunicação tanto para solicitar, quanto para enviar informações, deve ser por escrito, ou formalizada em atas após reuniões para o entendimento quanto ao trabalho e aos seus respectivos resultados. Os documentos gerados nesta etapa, bem como todos os outros documentos a serem recebidos e expedidos num Trabalho de Auditoria, serão tratados no Capítulo 7 deste Manual. Como exemplo de documentos de comunicação durante a execução da atividade, destacam-se: Ofícios, Requisição de Informações, Nota de Auditoria, Matriz de achados, Plano de Ação, Manifestação da Unidade Auditada, entre outros.

5.4 Comunicação de Resultados

O auditor deve fornecer relatórios de auditoria que sejam

- a) completos,*
- b) convincentes,*
- c) tempestivos,*
- d) de fácil leitura,*
- e) equilibrados*

ISSAI 3000/116

O Relatório de Auditoria é o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe comunica o objetivo e as questões de auditoria, o escopo e suas limitações, o método usado, os achados de auditoria, as conclusões e a proposta de encaminhamento.

É por meio dessa comunicação formal (Relatório) que a atividade de auditoria interna promove mudanças positivas e, conseqüentemente, agrega valor à gestão. Este instrumento consiste na principal oportunidade para a atividade de auditoria interna reforçar o seu valor perante a organização, ressaltando o conhecimento dos auditores internos governamentais sobre os processos e sua capacidade de contribuir para o alcance dos objetivos da organização.

Para tanto, é necessário garantir que a comunicação seja⁹: clara, completa, concisa, construtiva, objetiva, precisa e tempestiva. Para garantir a credibilidade e a qualidade, é fortemente recomendável que os resultados apresentados passem por um processo de revisão pelo supervisor e gerente do trabalho e por outras instâncias definidas pela CGM. Os revisores devem verificar se o trabalho realizado é consistente com o escopo e os objetivos da auditoria, se os achados, as conclusões e as recomendações estão sustentados pelas evidências e se o padrão editorial definido foi respeitado, com correção gramatical e linguística.

A elaboração do relatório deve ser vista como um processo contínuo de formulação, teste e revisão de ideias sobre o objeto da auditoria. A equipe de auditoria deve começar a escrever o relatório já no início da etapa de planejamento, quando deve ser elaborada a visão geral preliminar do objeto. A estrutura, a visão geral e algumas informações preliminares já podem ser incluídas no arquivo que dará origem ao relatório. À medida que o trabalho progride, o relatório preliminar de auditoria toma forma.

Ao longo de todas as fases da auditoria, a ênfase deve estar na produção do relatório final. Por um lado, de nada adianta realizar um excelente trabalho de planejamento e execução das auditorias, se o relatório não for capaz de comunicar sua mensagem de forma efetiva. Por outro, não é possível elaborar um relatório de qualidade se o plano de auditoria não for consistente ou se as evidências coletadas não forem robustas.

⁹ Detalhamento destes requisitos no MOT-CGU, pág 111

Tendo em vista a grande quantidade de informações obtidas durante a auditoria, é importante que, antes de iniciar a redação dos capítulos principais do relatório, a equipe destine tempo para planejá-lo. Esse momento demandará que a equipe tome decisões sobre quais são os pontos de maior relevância do trabalho, considerando os objetivos da auditoria e o valor que possam agregar à resolução do problema auditado. O melhor instrumento para organização dos principais elementos do relatório é a matriz de achados.

Os principais componentes do Relatório de Auditoria são:

- ▶ Introdução
- ▶ Objetivo
- ▶ Escopo
- ▶ Metodologia adotada
- ▶ Achados de Auditoria
- ▶ Recomendações
- ▶ Planos de Ação propostos
- ▶ Manifestações da Unidade Auditada
- ▶ Conclusão

O Capítulo 7 traz modelos de Relatório Preliminar de Auditoria e Relatório Final de Auditoria que deverão ser adotados pela equipe de auditoria da CGM.

5.5 Monitoramento de Recomendações

O auditor deve focar o monitoramento em verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação subjacente após um período de tempo razoável.
ISSAI 3000/139

A responsabilidade pelo atendimento às recomendações emitidas pela Auditoria compete ao gestor da Unidade Auditada. Ao responsável pela UAIG cabe o estabelecimento, a manutenção e a supervisão do processo de monitoramento da implementação das recomendações. O monitoramento consiste na verificação se as medidas implementadas pela UA estão de acordo com as recomendações emitidas ou com o plano de ação acordado; e se aquelas medidas foram suficientes para solucionar a situação apontada como inadequada frente aos critérios adotados.

Portanto, não basta recomendar. Há a necessidade de verificar a efetividade das suas recomendações, o que constitui uma forma de a UAIG avaliar a qualidade dos seus trabalhos e também de assegurar que a atividade de Auditoria Interna Governamental contribua efetivamente para o aperfeiçoamento da gestão pública, agregando valor às unidades gestoras.

Os objetivos da auditoria, portanto, não são atingidos plenamente com a emissão do Relatório Final de Auditoria, mas somente quando a UA implementa as respectivas recomendações e essas são avaliadas como suficientes.

A UAIG deve incluir o monitoramento de implementação das recomendações no Plano Anual de Auditoria Interna. Esta atividade deve ser registrada, preferencialmente, por meio de algum instrumento ou sistema informatizado que possibilite a formação de um banco de dados adequado que deve contribuir para que as informações sobre o monitoramento se mantenham atualizadas e disponíveis.

Uma ferramenta que auxiliará nesta etapa é a Matriz de Monitoramento das Recomendações expedidas, que será citada no Capítulo 7.

6 - ATRIBUIÇÕES DOS MEMBROS DA EQUIPE DE AUDITORIA INTERNA

A Unidade de Auditoria deve garantir que a equipe de auditoria demonstre, coletivamente, a competência profissional necessária para realizar a auditoria.

O auditor deve manter um elevado padrão de comportamento profissional.

ISSAI 3000/63 e ISSAI 3000/75.

A adequada definição da equipe de auditoria é fundamental para o sucesso do processo. Para tanto, é necessário que a equipe reúna, coletivamente, conhecimento especializado sobre a Unidade ou a área de atuação governamental em estudo e, também, competências técnicas e interpessoais apropriadas, com destaque para habilidades de facilitação e de comunicação.

Para cada trabalho de auditoria será definida pelo Gerente da UAIG, e formalmente designada pelo Controlador ou Secretário Executivo, uma equipe responsável por sua condução, consideradas as atribuições de cada profissional e a necessária segregação de funções, como exposto a seguir.

6.1 Membro da Equipe de Auditoria

A equipe de auditoria, composta por Gestores Governamentais de Controle Interno, tem a responsabilidade primária de realizar todas as etapas da auditoria, incluindo o planejamento, a execução dos exames, a comunicação dos resultados do trabalho e o monitoramento.

Cabe ao auditor interno elaborar os documentos de comunicação com a Unidade Auditada, assegurar a suficiência e a adequação das evidências de auditoria para apoiar achados, recomendações e conclusões da auditoria. Além disso, registrar as atividades realizadas em papéis de trabalho, manter a confidencialidade e a segurança de informações, dados, documentos e registros.

Em face das especificidades de cada trabalho e da estratégia definida para sua realização, as competências de gerente e de supervisor dos trabalhos poderão ser exercidas cumulativamente por um mesmo profissional. Entretanto, auditores designados como membros da equipe de auditoria não devem exercer, em um mesmo trabalho, a função de supervisor ou de gerente.

6.2 Coordenador de Equipe de Auditoria (Auditor Líder)

É o membro da equipe de auditoria, normalmente o mais experiente, responsável pelo acompanhamento e pela coordenação dos trabalhos de campo, auxiliando na realização dos exames em conformidade com os padrões profissionais e os requisitos de qualidade estabelecidos.

A coordenação dos trabalhos envolve o planejamento da realização dos testes em conjunto com a equipe, a revisão inicial das comunicações elaboradas, a interlocução com o supervisor e o gerente do trabalho, a facilitação da interação da equipe de auditoria com a unidade auditada, o acompanhamento das comunicações expedidas e dos prazos de resposta estabelecidos e a consolidação dos resultados do trabalho de auditoria.

Cabe ao coordenador de equipe acompanhar os integrantes da equipe na aplicação de testes que demandem interação com os gestores e demais

profissionais da unidade auditada, tais como a realização de entrevistas ou a aplicação de questionários.

6.3 Supervisor do trabalho

O supervisor tem a responsabilidade de realizar o acompanhamento e a revisão técnica dos trabalhos de auditoria, em todas as suas fases, com o objetivo de assegurar a qualidade dos trabalhos, a conformidade com os requisitos éticos e profissionais aplicáveis, a adequação e a suficiência das evidências e dos papéis de trabalho e a pertinência dos resultados alcançados em face dos objetivos da auditoria.

O supervisor do trabalho deve estabelecer permanente interlocução com a equipe de auditoria durante a execução do trabalho e exercer juízo profissional sobre as conclusões alcançadas, a partir da revisão da documentação de auditoria. Cabe ao supervisor levar ao conhecimento do gerente quaisquer assuntos que, em virtude de sua relevância ou sensibilidade, requeiram maior nível de discussão e análise para verificação da adequação dos julgamentos realizados pela equipe de auditoria.

6.4 Gerente do trabalho

O gerente possui a responsabilidade de coordenação geral do trabalho de auditoria, de validação do processo de revisão realizado pelo supervisor e de aprovação final de cada uma das etapas da auditoria, incluindo a responsabilidade pelo encaminhamento das comunicações de início e de resultados dos trabalhos e, também, a publicação do relatório final.

Cabe ainda ao gerente o encaminhamento e a discussão, junto às instâncias de supervisão hierárquica estabelecidas na CGM, de questões relativas a julgamentos significativos, incluindo aqueles relacionados com assuntos complexos ou controversos identificados durante o trabalho de auditoria e de outros assuntos que, de acordo com seu julgamento profissional, são relevantes para o exercício de suas responsabilidades em relação ao trabalho.

6.5 Participação de profissionais externos à UAIG

Os trabalhos de auditoria interna são realizados pelos auditores da própria Unidade de Auditoria. No entanto, para assegurar que estejam presentes as competências coletivas da equipe necessárias à realização dos trabalhos; para promover o aprendizado e a troca de experiências, capazes de proporcionar o fortalecimento recíproco entre unidades da Administração Pública; e para evitar a duplicação de esforços, a equipe de auditoria poderá contar com a participação de profissionais externos à CGM.

Essa participação poderá ocorrer, dentre outras formas: por servidores de outros órgãos da própria PCR; servidores de outras esferas governamentais; ou de prestadores de serviços externos. Em qualquer caso, devem ser cumpridas as etapas obrigatórias e realizada a adequada supervisão dos trabalhos, conforme já delimitado no Capítulo 5.

7 - PAPÉIS DE TRABALHO

O auditor precisa adotar procedimentos adequados para manter a confidencialidade e a custódia segura dos papéis de trabalho. O auditor também precisa reter os papéis de trabalho por um período suficiente para atender às necessidades legais, regulatórias, administrativas e profissionais de requisitos de retenção de registros e para realizar as atividades de monitoramento da auditoria.

ISSAI 3000/86/118

Papéis de trabalho (ou documentação de auditoria) são os documentos que suportam o trabalho de auditoria, contendo o registro das informações utilizadas pelos auditores internos governamentais, das verificações realizadas e das conclusões a que chegaram. Consideram-se papéis de trabalho aqueles preparados pelo auditor, pela Unidade Auditada ou por terceiros, tais como: planilhas, formulários, questionários preenchidos, fotografias, arquivos de dados, de vídeo ou de áudio, ofícios, memorandos, portarias, documentos originais ou cópias de contratos ou de termos de convênios, confirmações externas, programas de trabalho de auditoria e registros de sua execução.

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

A produção adequada de papéis de trabalho contribui diretamente para a qualidade e a credibilidade do trabalho de auditoria, na medida em que:

- ▶ assegura que a etapa de execução esteja alinhada aos objetivos da auditoria;
- ▶ fornece segurança de que todos os comandos estabelecidos na etapa de planejamento foram adequadamente executados; e
- ▶ provê fundamentos baseados em evidências adequadas e suficientes para responder às questões de auditoria, bem como à formulação dos achados e das recomendações do relatório.

Os papéis de trabalho devem ser elaborados e organizados de tal forma que um auditor experiente, que não tenha participado da auditoria, seja capaz de entender o trabalho realizado, as conclusões obtidas e as evidências que as suportam, entre outras informações relevantes. A seguir, são apresentados exemplos de papéis de trabalho produzidos ao longo das etapas da auditoria.

FASE PREPARATÓRIA	PLANEJAMENTO	EXECUÇÃO	COMUNICAÇÃO	MONITORAMENTO
Ordem de serviço Ofício de abertura	Matriz de Planejamento Matriz de riscos Programa da auditoria RDIs Termo de pactuação Ata de reunião Relatório de visita Manifestação da UA Mapeamentos Documentos da UA	Matriz de achados Nota de Auditoria Plano de Ação Ata de reunião Relatório de visita Manifestação da UA RDIs Documentos da UA	Relatório Preliminar Plano de ação Manifestação da UA Relatório Final Ofício encaminhamento	Matriz monitoramento Ofício monitoramento

Quadro 6: Exemplos de papéis de trabalho gerados em cada fase da Auditoria

7.1 Classificação

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

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

São exemplos de papéis de trabalho permanentes, entre outros:

- ▶ estatuto ou regimento interno da Unidade Auditada;
- ▶ dados históricos;
- ▶ fluxograma de procedimentos operacionais;
- ▶ organograma;
- ▶ relação de dirigentes e responsáveis;
- ▶ legislação específica aplicável;
- ▶ normas, portarias, 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:

- ▶ 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;

7.2 Nomenclatura e Armazenamento

Para facilitar (e até mesmo viabilizar) os processos de análise, de referência, de revisão e de guarda dos papéis de trabalho, serão estabelecidos, no âmbito da UAIG, padrões de armazenamento de documentos na rede da CGM e de nomenclatura apropriados.

A utilização de nomes padronizados tem impacto positivo direto na qualidade dos trabalhos e possibilita que outro auditor, que não integre a equipe de auditoria, entenda e localize facilmente as informações de suporte dos trabalhos.

Os papéis de trabalho fornecem a base para as conclusões da auditoria, logo, os procedimentos de armazenamento devem garantir a preservação e a integridade das informações, necessárias para a supervisão, a revisão ou a realização de consultas posteriores pela própria UAIG ou por terceiros.

A título de referência, destacam-se alguns requisitos relativos ao armazenamento dos papéis de trabalho prescritos pelas normas internacionais de auditoria financeira:

- ▶ o auditor deve organizar a documentação em arquivo de auditoria e completar o processo administrativo de montagem do arquivo final de auditoria tempestivamente após a emissão do relatório;
- ▶ após a organização do arquivo final de auditoria ter sido completada, o auditor não apaga nem descarta documentação de auditoria de qualquer natureza antes do fim do período de guarda dessa documentação;
- ▶ nas circunstâncias em que seja necessário modificar a documentação de auditoria existente ou acrescentar nova documentação após a organização do arquivo final de auditoria, o auditor, independentemente da natureza das modificações ou dos acréscimos realizados, deve documentar: as razões; a data de realização; quem executou a modificação ou o acréscimo de documentação; e os responsáveis pela revisão e a supervisão da modificação realizada.

7.3 Documentos expedidos na Atividade de Auditoria Interna

Dentre os papéis de trabalho produzidos durante o processo de um trabalho de auditoria, alguns são documentos oficiais da CGM Recife e precisam seguir o mesmo padrão, independentemente do objeto da auditoria em questão.

Para garantir a mesma qualidade nos trabalhos e também a impessoalidade na comunicação, a CGM Recife adota alguns modelos de documentos oficiais gerados na atividade de auditoria interna. Os modelos estão disponíveis no Repositório da Auditoria da CGM.

- ▶ Ofício de abertura de auditoria
- ▶ Ordem de serviço
- ▶ Programa da auditoria
- ▶ Termo de pactuação/aceite/ciência da Unidade Auditada
- ▶ Requisição de documentos e informações - RDI
- ▶ Ata de reunião ou Relatório de visita ou diligência
- ▶ Nota de auditoria
- ▶ Plano de Ação
- ▶ Relatório Preliminar de Auditoria
- ▶ Relatório Final de Auditoria
- ▶ Ofício de encaminhamento de Relatório
- ▶ Ofício de Monitoramento de Recomendações de Auditoria

Além destas comunicações oficiais, entre a UAIG, a UA e os demais gestores, existem também as matrizes, fluxos e mapas que ajudam a estruturar as informações e compõem o conjunto de papéis de trabalho essenciais para a realização de uma Auditoria Interna. Alguns deles são:

- ▶ Matriz de Planejamento
- ▶ Matriz de Riscos e Controles
- ▶ Matriz de Achados
- ▶ Matriz de Monitoramento de Recomendações

No de necessidade de expedição de algum documento que não conste no Repositório de Auditoria da CGM Recife, indica-se utilizar os modelos da CGU (<https://repositorio.cgu.gov.br/>).

8 - RELATÓRIO ANUAL DE AUDITORIA - RAINT

As informações sobre a execução do PAINT e a análise dos resultados decorrentes dos trabalhos de auditoria devem ser apresentadas no Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT).

IN 05/2021, CGU

O RAINT tem o objetivo de comunicar à alta gestão do município e às partes interessadas a execução do PAINT, bem como os resultados advindos das demais ações relevantes que compõem o gerenciamento da Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG).

Assim sendo, o RAINT será elaborado ao final de cada ano, compreendendo informações relativas ao Plano de Auditoria executado e demais iniciativas não planejadas desenvolvidas no decorrer do período.

Conforme IN 05/2021 CGU, conteúdo do RAINT deve abordar, no mínimo:

- a) quadro demonstrativo da alocação efetiva da força de trabalho durante a vigência do PAINT;
- b) posição sobre a execução dos serviços de auditoria previstos no PAINT, relacionando aqueles finalizados, não concluídos, não realizados e realizados sem previsão no PAINT;
- c) descrição dos fatos relevantes que impactaram a execução dos serviços de auditoria;
- d) quadro demonstrativo do valor dos benefícios financeiros e do quantitativo dos benefícios não financeiros auferidos em decorrência da atuação da UAIG ao longo do exercício,
- e) informe sobre todas as melhorias promovidas no setor de auditoria interna.
- f) demonstrativo das capacitações realizadas pela equipe

9 - REFERÊNCIAS

Foram usadas como referências normativas e técnicas para este Manual:

Da Controladoria Geral da União

- ▶ Instrução Normativa nº 05 de 27 de agosto de 2021 https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/66718/4/IN_5_2021.pdf
- ▶ Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>
- ▶ Orientação Prática: plano de auditoria interna baseado em riscos <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/44970>
- ▶ Orientação Prática: relatório de auditoria <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/44974>
- ▶ Orientação Prática: Serviços de Auditoria <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/68936>
- ▶ Referencial Técnico da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/68936>

De outros entes federais, estaduais e municipais

- ▶ Superior Tribunal de Justiça: Manual de Consultoria da Secretaria de Auditoria Interna https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/174273/AF_manual_consultoria_aud.pdf
- ▶ Instituto Rui Barbosa: Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional <https://irbcontas.org.br/biblioteca/manual-de-implementacao-das-issais-de-auditoria-operacional/>
- ▶ Conselho Nacional da Justiça: Manual de Auditoria do Poder Judiciário <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/04/manual-de-auditoria-pjr-23-05-24-1.pdf>
- ▶ Tribunal de Contas da União: Manual de Auditoria Operacional. https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf
- ▶ Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI): Avaliação de riscos no planejamento de auditoria. https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2021/09/Pempal-Risk-assessment_final.pdf
- ▶ Instituto dos Auditores Internos (IIA): Normas Internacionais para a prática profissional de auditoria interna (normas). <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/normasinternaci-ippf-00000001-02042018191815.pdf>
- ▶ Instituto dos Auditores Internos (IIA): Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM). <https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2021/09/ia-cm-matriz-com-kpa.jpg>
- ▶ Tribunal de Contas do estado de Pernambuco: Manual de Auditoria Interna do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. <https://atosoficiais.com.br/tcepe/instrucao-normativa-n-6-2024-aprova-o-manual-de-auditoria-interna-do-tribunal-de-contas-do-estado-de-pernambuco?origin=instituicao>
- ▶ Auditoria Geral do Estado da Bahia: Manual de Auditoria Governamental https://www.sefaz.ba.gov.br/docs/controle-interno/manual_auditoria_governamental_AGE_revisao1.pdf
- ▶ Controladoria Geral do Estado de Goiás: Manual de Auditoria Governamental. https://drive.google.com/drive/folders/1n_W5sTilALwNVFzflz2F-SMLcEu4H3CD
- ▶ Controladoria Geral do Município de Belo Horizonte: Manual de Auditoria Interna. <https://prefeitura.pbh.gov.br/sites/default/files/estrutura-de-governo/controladoria/auditoria/suaudi-manual-de-auditoria-2023.pdf>
- ▶ Controladoria Geral do Municipal de São Paulo. Manual Operacional de Auditoria. https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/controladoria_geral/Manual_Operacional_Auditoria_MO-02_publicacao_28_12_2023.pdf

**Controladoria-Geral
do Município**

