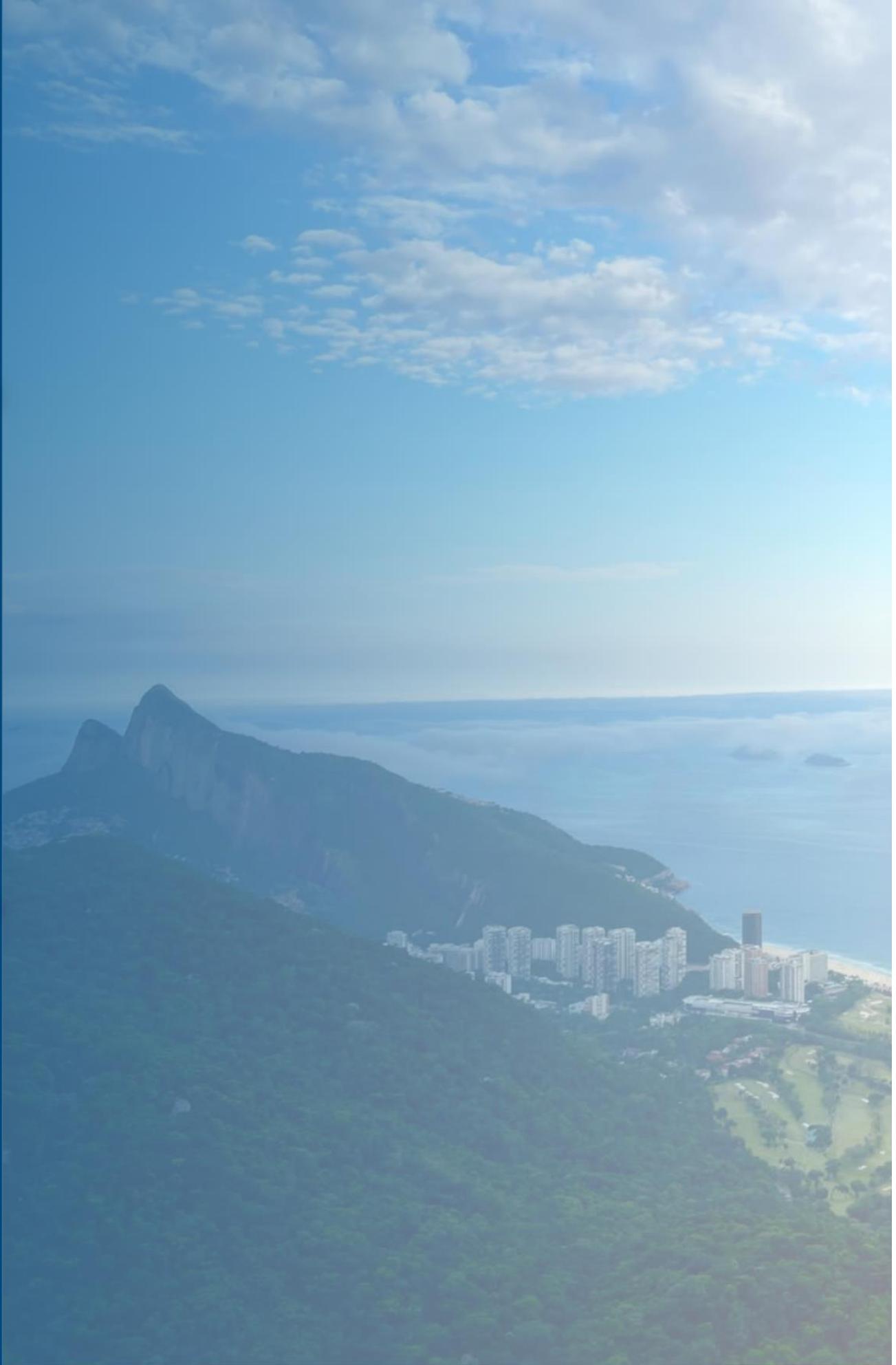


# ORIENTAÇÃO TÉCNICA SERVIÇO DE AVALIAÇÃO



***Controlador Geral do Município***

Gustavo de Avellar Bramili

***Subcontroladora de Auditoria e Controle***

Erika Corrêa Coelho

***Auditor Geral***

Ricardo Davi Moraes e Silva

***Equipe Responsável pela elaboração***

Cristina Falquer Pereira da Silva

Eunice Sorrilha de Carvalho

Márcia Andréa dos Santos Peres

Renata Borges Nunes dos Santos

***Colaboradores***

Márcia Cristina Dias Rodrigues Braga

Paulo Sérgio Siqueira Bastos

Márcia Maria Oliveira Revoredo

César Emanuel Julies Romaguera Santos

***Foto ilustrativa da capa***

Carmen Abdelnor Barbosa

Versão dezembro de 2023

## SUMÁRIO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Capítulo 1 - INTRODUÇÃO.....</b>                                    | <b>8</b>  |
| 1.1 Tipos de avaliação.....  | 8         |
| 1.2 Etapas do serviço de avaliação .....                               | 9         |
| <b>Capítulo 2 - PLANEJAMENTO OPERACIONAL .....</b>                     | <b>9</b>  |
| 2.1 Reunião de abertura do trabalho .....                              | 11        |
| 2.2 Análise preliminar .....   | 11        |
| 2.2.1 Levantamento de informações .....                                | 12        |
| 2.2.2 Documentação da Estrutura de Controle .....                      | 13        |
| 2.2.3 Riscos e Controles do objeto da auditoria .....                  | 13        |
| 2.2.4 Estabelecimento do risco de auditoria .....                      | 21        |
| 2.3 Definição dos objetivos específicos .....                          | 21        |
| 2.4 Definição do escopo e metodologia do trabalho .....                | 22        |
| 2.4.1 O que será analisado (abrangência).....                          | 22        |
| 2.4.2 Quando serão realizados os testes (oportunidade).....            | 23        |
| 2.4.3 O quanto será analisado (extensão) .....                         | 23        |
| 2.4.4 Definição do erro aceitável .....                                | 23        |
| 2.4.5 Metodologia utilizada .....                                      | 24        |
| 2.5 Matriz de planejamento .....                                       | 24        |
| 2.5.1 Questões de Auditoria .....                                      | 25        |
| 2.5.2 Procedimentos de auditoria (testes) .....                        | 26        |
| 2.5.3 Critérios de avaliação e Autoridades .....                       | 27        |
| 2.5.4 Informações requeridas e fontes .....                            | 28        |
| 2.5.5 Possíveis limitações.....  | 28        |
| 2.5.6 Possíveis achados .....  | 28        |
| 2.5.7 Problema ou risco .....  | 28        |
| 2.6 Reunião de validação de autoridades/critérios de avaliação.....    | 29        |
| 2.7 Elaboração do programa de auditoria .....                          | 29        |
| <b>Capítulo 3 - EXECUÇÃO DE AVALIAÇÃO .....</b>                        | <b>30</b> |
| 3.1 Coleta e análise de dados .....                                    | 31        |
| 3.2 Análises não previstas no Planejamento original da auditoria ..... | 33        |
| 3.3 Achados de auditoria .....   | 33        |
| 3.4 Papéis de trabalho .....   | 35        |
| 3.4.1 Propósitos .....   | 36        |

|  |           |
|--|-----------|
| 3.4.2 Atributos.....   | 36        |
| 3.4.3 Formato.....   | 36        |
| 3.4.4 Tipos .....  | 37        |
| 4.4.5 Referência .....   | 37        |
| 3.4.6 Referência cruzada.....                                      | 37        |
| 3.4.7 Papéis eletrônicos .....                                     | 38        |
| 3.5 Pastas de trabalho .....                                       | 38        |
| 3.5.1 Pastas correntes.....  | 38        |
| 3.5.2 Pastas permanentes.....                                      | 39        |
| 3.6 Política de acesso aos papéis de trabalho .....                | 39        |
| <b>Capítulo 4 - COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS .....</b>                | <b>39</b> |
| 4.1 Reunião de encerramento do trabalho em campo .....             | 40        |
| 4.1.1 Sumário de resposta .....                                    | 40        |
| 4.1.2 Matriz de achados.....                                       | 41        |
| 4.2 Minuta de relatório enviada por meio de Ofício .....           | 43        |
| 4.3 Reunião de discussão da minuta do Relatório de Auditoria ..... | 43        |
| 4.4 Relatório final de auditoria .....                             | 43        |
| <b>Capítulo 5 - INTERLOCUÇÃO COM A GESTÃO E SUPERVISÃO .....</b>   | <b>44</b> |
| 5.1 Interlocuções com a gestão .....                               | 44        |
| 5.2 Supervisão.....  | 44        |
| 5.2.1 Gerenciamento .....  | 44        |
| 5.2.2 Coordenação .....  | 46        |
| 5.2.3 Aprovação .....  | 47        |
| <b>BIBLIOGRAFIA .....</b>  | <b>48</b> |
| <b>GLOSSÁRIO.....</b>  | <b>50</b> |

**APÊNDICES:**

Apêndice I – Ordem de Serviço

Apêndice II – Formulário de acompanhamento de OS

Apêndice III – Roteiro orientador do planejamento

Apêndice IV – Reunião de abertura do trabalho

Apêndice V – Resumo de contrato

Apêndice VI – Documentação da estrutura de controle interno

Apêndice VII – Levantamento e avaliação de riscos

Apêndice VIII – Levantamento de controles internos

Apêndice IX – Risco residual

Apêndice X – Matriz de planejamento

Apêndice XI – Reunião de validação de autoridades/critérios

Apêndice XII – Programa de auditoria

Apêndice XIII – Modelo de Papel de trabalho

Apêndice XIV – Índice da pasta de trabalho

Apêndice XV – Sumário de resposta

Apêndice XVI – Matriz de achados

Apêndice XVII – Ata de reunião de apresentação da minuta de RAG

**ANEXOS:**

Anexo I – Estrutura do COSO

Anexo II – Técnicas de análise da causa raiz

Anexo III – Técnicas de auditoria

Anexo IV – Técnicas de amostragem

## **Capítulo 1 - INTRODUÇÃO**

A Auditoria Geral desempenha função de órgão central do Subsistema de Auditoria do Município, de que trata a Lei nº 2.068/1993, sendo responsável pela execução e supervisão das atividades de auditoria interna governamental em todos os Órgãos e Entidades do Poder Executivo municipal<sup>1</sup>

Como auditoria interna governamental entende-se atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria desenhada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle interno.

Esta Orientação Técnica é parte integrante do Manual de Auditoria, que, por sua vez, compõe o conjunto de Instrumentos Referenciais estabelecidos pelo Estatuto da Auditoria Geral.

São naturezas dos serviços prestados pela Auditoria Geral:

I – Avaliação: compreende avaliação objetiva e independente de políticas públicas, contratações, prestação de serviços e outros, com o objetivo de apresentar uma opinião sobre um objeto de auditoria, e

II – Consultoria: consiste em serviço de assessoria e aconselhamento, geralmente prestado por solicitação específica de órgãos ou entidades, relativo a assuntos estratégicos, como processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

Esta Orientação Técnica abordará o serviço de avaliação, no que se refere à fase de desenvolvimento do trabalho pelas equipes de auditoria, que deverá atender os procedimentos e técnicas aqui definidos, compreendendo as etapas de planejamento, execução e comunicação dos resultados.

### **1.1 Tipos de avaliação**

São tipos de avaliação realizados pela Auditoria Geral:

a) Conformidade: visa à obtenção e à avaliação de evidências para verificar se um objeto de auditoria selecionado está aderente aos critérios estabelecidos nas políticas, planos, procedimentos, leis, regulamentos, contratos ou outros requisitos que regem a condução da área, do processo ou do sistema sujeito à auditoria.

b) Desempenho: visa avaliar a eficiência, a eficácia e a economicidade de operações, atividades ou programas, com 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, reduzir custos, facilitar a tomada de decisões e de medidas corretivas pelas partes responsáveis.

Além de avaliar os aspectos citados anteriormente, o trabalho de avaliação deve buscar fomentar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos relativos ao objeto de auditoria.

---

<sup>1</sup>Estatuto da Auditoria Geral, Portaria “N” CGM-Rio nº 9, de 06/07/2023, publicado em 07/07/2023.

## 1.2 Etapas do serviço de avaliação

O desenvolvimento do serviço de avaliação é realizado conforme as etapas apresentadas a seguir:



Fonte: Adaptado de Orientação Prática: Serviços de Auditoria – CGU,2022

As interlocuções com a gestão dos órgãos e entidades e a supervisão dos gerentes e coordenadores de auditoria ocorrem ao longo de todas as etapas (planejamento, execução e comunicação de resultados), de forma a garantir o atendimento aos objetivos dos trabalhos.

É importante ressaltar que embora haja uma divisão de etapas no trabalho, pode haver uma revisão do planejamento após o início da execução e, ainda, a utilização de algumas técnicas de auditoria na fase de planejamento, que seriam tipicamente utilizadas na etapa de execução, a fim de se obter conhecimentos e fundamentos para programar o trabalho. Quanto à comunicação de resultados, fatos relevantes podem ser comunicados ao auditado ainda na fase de execução.

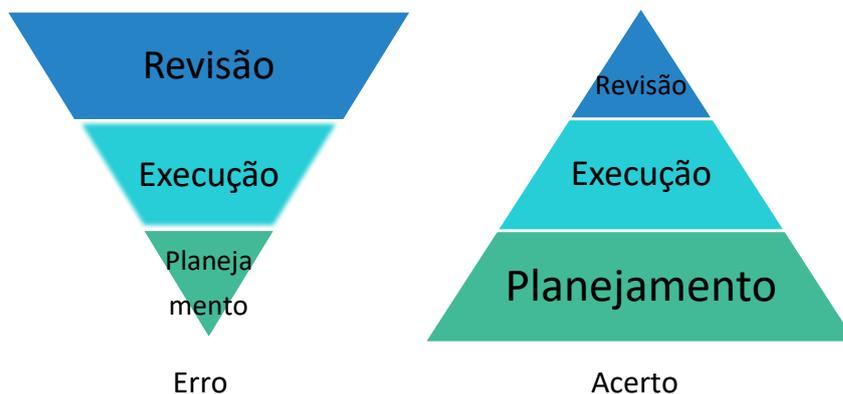
As etapas de Planejamento Operacional, Execução e Comunicação de Resultados estão detalhadas nos capítulos seguintes, bem como a consolidação da interlocução com a gestão e a supervisão realizadas ao longo de todas essas etapas.

### **Capítulo 2 - PLANEJAMENTO OPERACIONAL**

O planejamento constitui a fase mais importante do processo de avaliação. Nessa fase ocorre o entendimento do objeto da auditoria, dos seus objetivos, dos riscos a ele inerentes e da estrutura de controle existente, fornecendo subsídios para a elaboração de questões de auditoria relevantes e para a definição dos testes adequados que deverão ser aplicados para respondê-las.

O gasto de horas nessa fase deve ser visto como “investimento”, pois estrutura todo arcabouço do trabalho, preparando a fase da execução do trabalho. A adoção de uma visão simplista e planejamento resumido compromete a execução do trabalho, acarretando muitos imprevistos. A figura a seguir ilustra a comparação entre as duas posturas diante do planejamento.

Figura 2

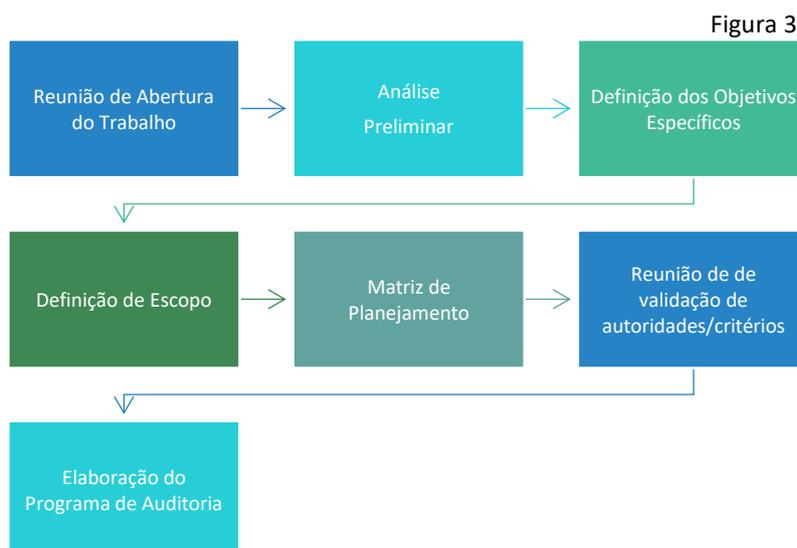


Fonte: Elaborada pela CG/SUBAC/ADG para atender à Orientação Técnica

O planejamento tem por finalidade definir questões essenciais à realização da auditoria, razão pela qual pressupõe adequado conhecimento do objeto a ser auditado e das práticas operacionais a ele aplicadas. O planejamento organiza-se nas seguintes etapas:

- a) reunião de abertura do trabalho;
- b) análise preliminar;
- c) definição do(s) objetivo(s) específicos/questões de auditoria;
- d) definição do escopo do trabalho;
- e) elaboração da matriz de planejamento;
- f) reunião de validação de autoridades/critérios; e
- g) elaboração do programa de auditoria<sup>2</sup>.

A figura a seguir ilustra as etapas do planejamento e a relação entre elas.



Fonte: Elaborada pela CG/SUBAC/ADG para atender à Orientação Técnica

<sup>2</sup> O conceito adotado pelo IACM para “Plano Detalhado de Auditoria” é atendido pela Auditoria Geral pelo Programa de Auditoria.

A fim de orientar as equipes de auditoria na fase de planejamento do trabalho, um roteiro dos passos a serem seguidos está apresentado no **Apêndice III – Roteiro Orientador do Planejamento**, desta Orientação Técnica.

## **2.1 Reunião de abertura do trabalho**

Ao iniciar o trabalho, o auditor de auditoria deve apresentar a Ordem de Serviço de Planejamento (OS.P), prioritariamente, ao responsável pelo órgão, Secretário/ Presidente, ou a quem ele designar.

A Ordem de Serviço – OS é o documento, emitido pela Coordenação de Planejamento e Controle das Auditorias – CPLA e assinado pelo Auditor Geral, que credencia o auditor para a realização do trabalho, garantindo livre acesso a quaisquer documentos e informações necessárias, inclusive a sistemas e suas bases de dados, conforme estabelece o artigo 14 do Regimento Interno da Controladoria Geral do Município, aprovado pelo Decreto nº 29.970/2008. Contém as seguintes informações:

- órgão/entidade que será auditado;
- objetivo geral do trabalho;
- equipe de auditores;
- prazo previsto para a realização do planejamento do trabalho; e
- gerente e coordenador que supervisionarão o trabalho.

Neste momento, o auditor expõe resumidamente o objeto da auditoria, solicita informar os responsáveis pela área sob exame, e auxiliar na obtenção de informações necessárias ao desenvolvimento do trabalho.

O produto dessa etapa deve ser registrado no papel de trabalho **Apêndice IV - Reunião de abertura do trabalho** dessa Orientação Técnica.

## **2.2 Análise preliminar**

Nesta etapa de análise preliminar é realizada a coleta de informações relativas ao objeto da auditoria, a fim de proporcionar ao auditor a formação de entendimento adequado e suficiente para subsidiar a definição dos objetivos, escopo e testes a serem realizados. O desenvolvimento das diversas etapas do planejamento requer o conhecimento e a compreensão adequada do objeto que se pretende auditar, incluindo os aspectos legais, operacionais e administrativos.

A análise preliminar pode ser dividida em etapas, conforme descreve a figura seguir.



Fonte: Elaborada pela CG/SUBAC/ADG para atender à Orientação Técnica

### 2.2.1 Levantamento de informações

O auditor deve levantar e registrar informações sobre a unidade auditada e sobre o objeto. Deve iniciar este levantamento a partir das informações disponíveis de outros trabalhos realizados pela Auditoria Geral - ADG e outros órgãos de controle sobre a unidade e o objeto a ser auditado.

Devem ser obtidas as informações a seguir listadas, além de outras que o auditor julgue relevantes para o entendimento do trabalho, em relação:

- a) ao órgão/unidade auditada:
  - área de atuação,
  - objetivos estratégicos,
  - estrutura organizacional,
  - legislação.
- b) aos responsáveis pelo objeto da auditoria: gestores, especialistas, demais colaboradores;
- c) a indicadores de desempenho e seu monitoramento para o objeto da auditoria;
- d) a contrato relacionado ao objeto da auditoria; (**Apêndice V – Resumo de Contrato** desta Orientação Técnica);
- e) fluxograma (mapeamento do processo) relacionado ao objeto da auditoria. Na ausência ou insuficiência deste, o auditor deve proceder a uma identificação simplificada das etapas desse processo, especificando os responsáveis por cada etapa, o(s) objetivo(s) relacionado(s), e as tecnologias de suporte utilizadas;
- f) programa/ação orçamentário envolvido e materialidade dos recursos (pode-se obter essa informação a partir da LOA ou PPA);e
- g) estabelecimento da autoridade/critério de auditoria. Os critérios constituem padrão de desempenho para determinar se o objeto auditado atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado, tais como: normas, políticas e procedimentos da organização auditada; exigências legais ou regulatórias; melhores práticas organizacionais. As autoridades constituem as instituições que definem os critérios.

As autoridades e os critérios de auditoria deverão ser validados com o responsável.

## 2.2.2 Documentação da Estrutura de Controle

Controle interno deve ser entendido como qualquer ação, método ou procedimento adotado por uma organização, compreendendo tanto a alta administração como os níveis gerenciais apropriados, no intuito de reforçar a possibilidade de que as metas e os objetivos estabelecidos sejam alcançados.

O auditor deve proceder ao levantamento dos controles internos do órgão/unidade auditada, tendo como base a Estrutura COSO ICIF 2013 (**Anexo I – Estrutura do COSO<sup>3</sup>**), por meio de entrevista com o responsável. O **Apêndice VI – Documentação da Estrutura de Controle Interno** contém o modelo de perguntas para a entrevista.

Ao realizar a entrevista, na primeira aba do Apêndice VI - Levantamento, de acordo com a resposta positiva ou negativa, aparecerá na coluna à direita o nível de avaliação de controles. A segunda aba do Apêndice VI – Avaliação será preenchida automaticamente, fornecendo o nível de confiança de cada um dos componentes.

Na última linha aparecerá a média para todos os componentes de controle interno, incluindo o nível de confiança no sistema. Essa avaliação deverá servir de fator para orientar a quantidade de testes de controle realizados, previstos no item 2.2.3.3 desta Orientação Técnica.

## 2.2.3 Riscos e Controles do objeto da auditoria

Define-se risco como o potencial de perda para uma organização devido a erro, fraude, ineficiência, falta de aderência aos requisitos normativos ou ações que tragam descrédito à organização e que possam afetar negativamente o alcance de seus objetivos.

Os riscos podem ser:

- a) risco inerente: é aquele ao qual a organização está exposta antes de considerar qualquer controle preexistente;
- b) risco de controle: é aquele ao qual a organização está exposta depois de considerar os controles preexistentes que possam reduzir a frequência de sua ocorrência ou o seu impacto; e
- c) risco residual: risco a que uma organização está exposta após a implementação de ações gerenciais para o tratamento do risco.

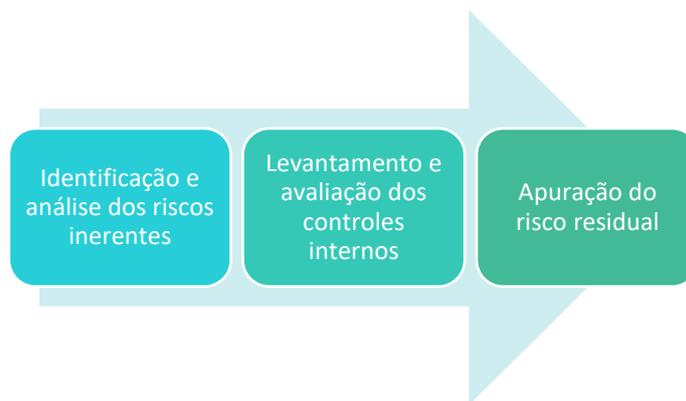
Inicialmente, deve ser verificada, junto ao gestor, a existência de documentação referente aos objetivos e riscos associados ao objeto de auditoria.

Na ausência ou insuficiência dos registros, o auditor deve seguir as etapas descritas a seguir:

Figura 5

---

<sup>3</sup>COSO Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, ou Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway, é uma organização privada sem fins lucrativos, criada nos Estados Unidos, em 1985, para prevenir e evitar fraudes nos procedimentos e processos internos. COSO ICIF – Internal Control - Integrated Framework, criado com o objetivo de orientar as empresas quanto aos princípios e melhores práticas de controle interno.



Fonte: Elaborada pela CG/SUBAC/ADG para atender à Orientação Técnica

### 2.2.3.1 Identificação e análise dos riscos inerentes

O primeiro passo para a identificação, a análise e a avaliação de riscos é o entendimento dos objetivos relacionados ao objeto da auditoria. Isso deve constar do mapeamento do processo do objeto auditado, baseado em informações do gestor. Esse objetivo deve ser informado no **Apêndice VII – Levantamento e Avaliação de Riscos** desta Orientação Técnica.

Uma vez realizada a identificação dos objetivos, o auditor deverá obter do gestor os riscos, seus impactos e frequência de ocorrência e possíveis causas de riscos que possam ameaçar o seu atingimento e suas consequências. Para auxiliar a entrevista o **Apêndice VII**, na aba “B – coleta de dados” contém os campos que devem ser preenchidos, bem como uma relação de perguntas elaboradas para entrevista (cujas respostas devem ser validadas pelo gestor).

Após realizada a coleta de dados junto ao gestor, o auditor deve preencher o quadro do mesmo **Apêndice VII** –na aba “A – levantamento”, com as informações fornecidas **pelo gestor**.

Cuidados que o auditor deve ter em relação aos riscos apontados:

- Devem estar sempre relacionados aos objetivos do objeto de auditoria;
- Evitar descrever o impacto como o próprio risco;
- Evitar descrever riscos que não impactam os objetivos;
- Evitar descrever risco como oposto do objetivo; e
- Riscos podem ser agrupados.

Para auxiliar a identificação das fontes de risco o auditor pode consultar o quadro do mesmo apêndice na aba “C – Fontes de Risco”.

O(s) objetivo(s) do processo, os eventos de risco, as causas (origem dos riscos) e as consequências (resultados da materialização dos riscos que afetam os objetivos) identificados devem ser devidamente documentados, permitindo a revisão, a atualização e a utilização dessas informações ao longo do trabalho de auditoria. O quadro a seguir exemplifica essa fase de identificação dos riscos de um processo de contratação.

| Objeto da auditoria: Contratação de empresa especializada em serviço de conservação   |   |                 |  |  |
|---|---|-----------------|--|--|
| LEVANTAMENTO DE RISCOS  |   |                 |  |  |
| Objetivo a ser alcançado  | Evento de risco   | Fontes de Risco | Possíveis Causas   | Possíveis Consequência                       |
| Garantir a realização de contratação que assegure o atendimento às necessidades da unidade em termos de prazo, preço e qualidade, com observância dos princípios constitucionais da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência. | 1<br>Subdimensionar a quantidade de profissionais necessários à execução do serviço | Governança      | 1.Inexistência de instrução/padronização sobre o processo de contratação de serviços de conservação;<br>2.não disponibilização de informações que apoiem a tomada de decisão | Contratação e execução deficiente do serviço |
|   |   | Processos       | 1.Falta de verificação se o objeto foi especificado adequadamente, contemplando unidade de medida, quantidade e prazo de início e conclusão.                                 |  |
|   |   | Pessoas         | 1.Indicação de servidores sem conhecimento técnico na área do objeto do contrato.<br>Falta de capacitação dos servidores.  |  |
|   | 2.xxxxx   |                 |  |  |
| 3 yyyyyy  |   |                 |  |  |

Fonte: Adaptado OP Serviços de Auditoria – CGU

Para auxiliar a identificação das causas de risco, o auditor pode recorrer, além do questionário aplicado, a ferramentas conhecidas que estão disponíveis no **Anexo II – Técnicas de Análise de Causa Raiz**, desta Orientação Técnica.

Após a identificação dos riscos, das possíveis causas e consequências, deve ser avaliado o nível do risco inerente, utilizando as ferramentas contidas no **Apêndice VII**, na aba “D – avaliação”.

A avaliação é realizada a partir de dois parâmetros: a frequência de ocorrência (relação com suas causas) e o impacto (relação com suas possíveis consequências). Importante ressaltar que o gestor do processo é que deve informar durante a coleta de dados a frequência e o impacto, e não o auditor (**Apêndice VII**, na aba “B – coleta de dados”). Os quadros a seguir apresentam as escalas para avaliação da frequência de ocorrência e do impacto.

Quadro2

| ESCALA DE FREQUÊNCIA DE OCORRÊNCIA |      |          |          |       |
|------------------------------------|------|----------|----------|-------|
| IMPROVÁVEL                         | RARO | ESPERADO | PROVÁVEL | CERTO |

|                      |  |                                 |                                 |  |   |
|----------------------|--|---------------------------------|---------------------------------|--|---|
| Aspectos Avaliativos | (Pode ocorrer apenas em circunstâncias excepcionais) | (Pode ocorrer em algum momento) | (Deve ocorrer em algum momento) | (Provavelmente ocorra na maioria das circunstâncias) | (Em condições normais, o evento ocorrerá) |
| Frequência           | Muito baixa  | Baixa                           | Média                           | Alta   | Muito Alta                                |
| Peso                 | 1  | 2                               | 3                               | 4  | 5   |

Fonte: Política de Gerenciamento de Riscos da Controladoria Geral do Município

Quadro3

| ESCALA DE IMPACTO NOS OBJETIVOS |                          |                           |   |  |  |
|---------------------------------|--------------------------|---------------------------|---|--|--|
| Aspectos Avaliativos            | Evento de Mínimo impacto | Evento de Pequeno impacto | Evento de Impacto moderado, porém recuperável | Evento de Impacto significativo, de difícil reversão | Evento de Impacto catastrófico, irreversível |
| Impacto                         | Muito baixo              | Baixo                     | Médio   | Alto   | Crítico                                      |
| Peso                            | 1                        | 2                         | 3   | 4  | 5  |

Fonte: Política de Gerenciamento de Riscos da Controladoria Geral do Município

A pontuação é obtida a partir da multiplicação dos valores de impacto pelos valores de frequência de ocorrência, sendo, em seguida, classificado como “muito baixo”; “baixo”, “médio”, “alto” ou “crítico”, de acordo com a pontuação apresentada na Tabela a seguir. O nível do risco corresponde ao maior valor da pontuação.

Tabela1

| Escala de Nível do Risco Inerente |           |                |
|-----------------------------------|-----------|----------------|
| Tipo                              | Pontuação | Nível do Risco |
| RC - Risco Crítico                | 16 a 25   | 25             |
| RA - Risco Alto                   | 11 a 15   | 15             |
| RM - Risco Médio                  | 8 a 10    | 10             |
| RB - Risco Baixo                  | 4 a 7     | 7              |
| RMB - Risco Muito Baixo           | 1 a 3     | 3              |

Fonte: Política de Gerenciamento de Riscos da Controladoria Geral do Município

O resultado desse trabalho do auditor deverá ser validado em entrevista com o gestor.

### 2.2.3.2 Levantamento e avaliação dos controles internos

Nesta etapa os controles a serem levantados e avaliados são aqueles que se referem aos riscos identificados, relacionados com o objeto da auditoria, pois a intenção aqui não é a de analisar todos os controles internos exercidos pela entidade, mas somente aqueles que serão importantes para orientar os testes. Por esse motivo, o levantamento e a avaliação dos controles devem se basear nos riscos que sejam ameaças ao atingimento dos objetivos do objeto de auditoria

A fim de auxiliar o auditor, seguem alguns exemplos de atividades de controle, entre outras:

- procedimentos de autorização e aprovação;
- definição de responsabilidades;
- segregação de funções (autorização, execução, registro, controle);
- controle de acesso a recursos e registros;

- e) verificações;
- f) conciliações;
- g) avaliação do desempenho operacional;
- h) avaliação das operações, dos processos e das atividades;
- i) capacitação e manualização de procedimentos; e
- j) supervisão.

Por meio de entrevista, deve(m) ser levantado(s) junto ao **gestor/responsável** o(s) controle(s) existente(s) para cada um dos riscos inerentes apurados, conforme demonstra o quadro a seguir:

Quadro 4

| RISCOS LEVANTADOS   | CONTROLE INTERNO EXISTENTE  |
|---|---|
| Evento de risco   | Descrição do Controle   |
| 1.Subdimensionar a quantidade de profissionais necessários à execução do serviço de conservação | Existência de instrução/padronização sobre o processo de contratação de serviços de conservação, disponível e amplamente divulgada. |
| 2.xxxxxxxxx   | xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx  |

Fonte: Apêndice VIII\_levantamento de controles internos desta Orientação Técnica

Em seguida, deve-se verificar, juntamente com o **gestor**, o atendimento desse controle conforme os requisitos de: eficácia, proporcionalidade, adequação e razoabilidade, a fim de avaliar o nível de controle. A figura a seguir ilustra os requisitos.

Figura 6



Fonte: Política de Gestão de Riscos da CGM Rio

Tomando como base o atendimento aos requisitos anteriormente mencionados, será avaliado o nível dos controles internos existentes, bem como atribuído um fator de avaliação desses controles.

Quadro 5

| <b>NÍVEL DOS CONTROLES INTERNOS EXISTENTES</b> |  |                                   |  |
|--|--|-----------------------------------|--|
| <b>Nível</b>                                   | <b>Descrição</b>   | <b>Análise de Requisitos</b>      | <b>Fator de Avaliação de Controles</b> |
| Ineficaz                                       | Controles ineficazes, mal desenhados ou mal implementados, não funcionais.   | Não atende nenhum dos requisitos. | <b>1</b>                               |
| Fraco  | Controles não institucionalizados, tendem a ser aplicados caso a caso, a responsabilidade é individual, havendo elevado grau de confiança no conhecimento das pessoas.   | Atende somente 1 dos requisitos.  | <b>0,8</b>                             |
| Mediano  | Controles implementados mitigam alguns aspectos do risco, mas não contemplam todos os aspectos relevantes do risco devido a deficiência no desenho ou nas ferramentas utilizadas. O controle é considerado mediano quando não atende 2 dos requisitos para manutenção/implementação. | Atende 2 dos requisitos.          | <b>0,6</b>                             |
| Satisfatório                                   | Controles implementados e sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente. O controle é considerado satisfatório quando atende 3 dos 4 requisitos para manutenção/implementação.                                     | Atende 3 dos requisitos.          | <b>0,4</b>                             |
| Forte  | Controles implementados podem ser considerados a "melhor prática", mitigando todos os aspectos relevantes do risco. O controle é considerado forte quando atende todos os requisitos para manutenção/implementação.  | Atende todos os requisitos.       | <b>0,2</b>                             |

Fonte: Política de Gestão de Riscos da CGM Rio

**O Apêndice VIII - Levantamento de Controles Internos** desta Orientação Técnica contém o modelo para essa avaliação.

Após a aplicação desses procedimentos, registrados em papel de trabalho, o auditor deve estar em condições de realizar a avaliação preliminar acerca da satisfatoriedade do controle interno sobre o sistema auditado.

### 2.2.3.3 Testes de controle

Objetivando confirmar se os sistemas de controle estabelecidos pela instituição em suas normas e/ou aqueles documentados na etapa anterior são de fato praticados no dia a dia, devem ser realizados testes de controle, conforme as etapas a seguir:

- selecionar, por amostra, um conjunto de registros, processos ou itens, representativos das atividades objeto do levantamento. A amostra a ser utilizada deverá ser a mínima necessária à confirmação dos procedimentos praticados pelo auditado (ressalta-se que ao longo do procedimento de auditoria a revisão dos controles internos deve ser observada). Deve-se considerar que, quanto mais

relevante a área objeto do levantamento, maior deverá ser a compreensão e a confirmação dos procedimentos;

- verificar, na amostra selecionada, o fiel cumprimento das rotinas levantadas, registrando em papel de trabalho as ocorrências derivadas da falta de aderência ao sistema de controle em análise.

Com base nos resultados obtidos, o auditor deve sinalizar no próprio papel de trabalho se a avaliação dos controles internos está em conformidade com a apuração inicial, realizada a partir de informações do auditado.

A avaliação do nível de confiança na estrutura de controle interno, realizada por meio do Apêndice VI e orientada no item 2.2.2 dessa Orientação Técnica, servirá de fator para definir a quantidade de testes de controle a serem realizados.

### 2.2.3.4 Apuração do risco residual

O Risco residual é apurado através da conjugação entre o resultado da avaliação de risco e o levantamento dos controles internos. Ou seja, é o nível ao qual uma organização está exposta depois de considerar os controles preexistentes que possam reduzir a frequência de sua ocorrência ou o seu impacto.

O nível do risco residual pode ser obtido por meio da Matriz de Riscos Residuais apresentada a seguir, na qual o nível do risco inerente é multiplicado pelo fator de avaliação de controles (ambos obtidos nas etapas anteriores).

Tabela 2

| Representação gráfica do risco residual (risco x controle) |             |    |                                     |                |                |                |                |
|--|-------------|----|-------------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| NÍVEL DO RISCO INERENTE (a)                                | CRÍTICO     | 25 | R. BAIXO                            | R. MÉDIO       | R. ALTO        | R. CRÍTICO     | R. CRÍTICO     |
|  |             |    | 5                                   | 10             | 15             | 20             | 25             |
|  | ALTO        | 15 | R. MUITO BAIXO                      | R. BAIXO       | R. MÉDIO       | R. ALTO        | R. ALTO        |
|  |             |    | 3                                   | 6              | 9              | 12             | 15             |
|  | MÉDIO       | 10 | R. MUITO BAIXO                      | R. BAIXO       | R. BAIXO       | R. MÉDIO       | R. MÉDIO       |
|  |             |    | 2                                   | 4              | 6              | 8              | 10             |
|  | BAIXO       | 7  | R. MUITO BAIXO                      | R. MUITO BAIXO | R. BAIXO       | R. BAIXO       | R. BAIXO       |
|  |             |    | 1,4                                 | 2,8            | 4,2            | 5,6            | 7              |
|  | MUITO BAIXO | 3  | R. MUITO BAIXO                      | R. MUITO BAIXO | R. MUITO BAIXO | R. MUITO BAIXO | R. MUITO BAIXO |
|  |             |    | 0,6                                 | 1,2            | 1,8            | 2,4            | 3              |
| MATRIZ DE RISCOS   |             |    | 0,2                                 | 0,4            | 0,6            | 0,8            | 1              |
| RESIDUAIS  |             |    | FORTE                               | SATISFATÓRIO   | MEDIANO        | FRACO          | INEFICAZ       |
| (a) x (b)  |             |    | FATOR DE AVALIAÇÃO DE CONTROLES (b) |                |                |                |                |

Fonte: Política de Gestão de Riscos da CGM Rio

Tabela3

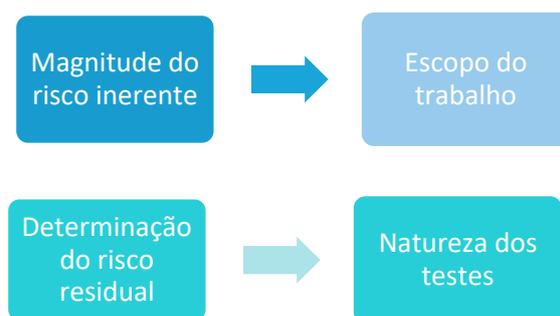
| Escala de Nível do Risco Residual |           |                |
|-----------------------------------|-----------|----------------|
| Tipo                              | Pontuação | Nível do Risco |
| RC - Risco Crítico                | 16 a 25   | 25             |
| RA - Risco Alto                   | 11 a 15   | 15             |
| RM - Risco Médio                  | 8a 10     | 10             |
| RB - Risco Baixo                  | 4 a 7     | 7              |
| RMB - Risco Muito Baixo           | 0 a 3     | 3              |

Fonte: Política de Gestão de Riscos da CGM Rio

A apuração do risco residual deverá ser realizada, utilizando o **Apêndice IX - Risco Residual** dessa Orientação Técnica.

Cabe destacar que, enquanto a **magnitude dos riscos inerentes** fornece a diretriz sobre o **escopo dos trabalhos** (os riscos que prioritariamente devem ser avaliados), a determinação do **risco residual** influencia na definição da **natureza dos testes** de auditoria (testes de controle ou testes substantivos). A figura a seguir ilustra essas relações.

Figura 7



Fonte: Elaborado pela CG/SUBAC para esta Orientação Técnica – Serviço de Avaliação

No que se refere à influência do risco residual na natureza dos testes, quanto maior for o nível de confiança atribuído aos controles determinado na avaliação preliminar, menor será o risco residual e, conseqüentemente, menor a necessidade de se realizarem testes substantivos. Nesse caso, os testes devem enfatizar o funcionamento eficaz do controle (testes de controle).

Figura 8



Fonte: Elaborado pela CG/SUBAC para esta Orientação Técnica – Serviço de Avaliação

Ressaltamos que, mesmo em ambientes em que seja alto o nível de confiança depositado nos controles, as evidências fornecidas pelos testes de controle devem ser necessariamente complementadas por meio de testes substantivos, ainda que em menor escala, pois controles fornecem segurança razoável, não absoluta.

Por outro lado, quanto menor o nível de confiança atribuído aos controles, maior será o risco residual e, conseqüentemente, maior a necessidade de testes substantivos, visto não ser útil/possível a realização de testes em controles preliminarmente avaliados como fracos ou inexistentes. Nesse caso, os testes substantivos devem enfatizar a adequação (exatidão, confiabilidade e suficiência) dos atos e dos fatos ocorridos.



Fonte: Elaborado pela CG/SUBAC para esta Orientação Técnica – Serviço de Avaliação

Durante a execução da auditoria, pode-se constatar que os controles não possuem o nível apurado no levantamento preliminar, sendo necessário reavaliar o risco residual e readequar os testes ao novo nível encontrado. Caso isso ocorra, deve ser atualizado o planejamento da auditoria conforme as novas premissas.

#### 2.2.4 Estabelecimento do risco de auditoria

Além de considerar o resultado da avaliação de riscos e da adequação do desenho dos controles, os auditores devem ter em conta, no planejamento dos trabalhos, o “risco de o auditor chegar a conclusões inválidas e / ou fornecer opiniões equivocadas com base no trabalho de auditoria realizado”, o que é conhecido como **risco de auditoria**.

O auditor precisa lidar com o risco de não detectar algum erro existente e, portanto, emitir uma opinião inapropriada. Para evitar que isso se dê, os auditores devem ter como objetivo reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável.

Estabelecer os riscos envolvidos permite antever possíveis falhas ainda na fase de planejamento, levando à inclusão, nos programas de auditoria, de procedimentos que visem minimizá-los. O risco decorre basicamente das seguintes situações:

- a) utilização de critérios indevidos, resultando em afirmações equivocadas;
- b) falta de definição precisa do escopo, fato este que pode afetar a interpretação dos resultados;
- c) confiança e conseqüente apoio em sistemas de controle interno deficientes;
- d) não detecção ou relato de desvios significativos em relação aos critérios fixados; e
- e) emprego de técnicas estatísticas de forma inadequada.

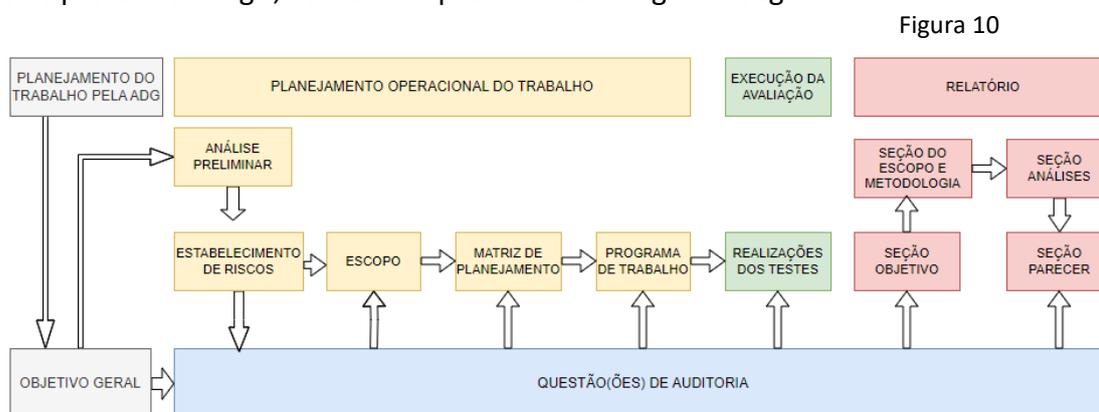
A avaliação do risco é procedimento contínuo, devendo ser revista a cada fase do processo de auditoria.

#### 2.3 Definição dos objetivos específicos

A partir das informações levantadas sobre o objeto de auditoria; da avaliação dos riscos e controles existentes; e da natureza dos testes, o auditor deve estabelecer o(s) objetivo(s) específicos da auditoria que será(ão) traduzido(s) posteriormente nas questões de auditoria e, dessa forma, explicitar quais as áreas, controles, sistemas, atividades e práticas a serem auditados e a extensão e a profundidade dessa verificação.

Os objetivos específicos devem estar vinculados ao objetivo geral e, conseqüentemente, aos motivos da solicitação do trabalho de auditoria.

A definição dos objetivos específicos/questões de auditoria é extremamente importante para condução de um trabalho, pois constituem sua “espinha dorsal” que sustentará os próximos passos na determinação do direcionamento dos trabalhos de auditoria, das metodologias e técnicas a serem adotadas e dos resultados que se pretende atingir, conforme apresentado na figura a seguir.



Fonte: elaborada pela CG/SUBAC para esta Orientação Técnica

## 2.4 Definição do escopo e metodologia do trabalho

O escopo é aquilo que o auditor se limita a avaliar para dar sua opinião. Sendo assim, deve estar adequadamente alinhado aos objetivos específicos, traduzidos nas questões de auditoria, e abordar os principais riscos identificados.

O auditor ao estabelecer o escopo deve abordar as seguintes questões:

- **O que** será analisado (abrangência);
- **Quando** serão realizados os testes (oportunidade); e
- **O quanto** será analisado (extensão).

Na delimitação do escopo da auditoria deve ser observado:

- a) **materialidade:** refere-se ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados por uma gestão, em um específico ponto de controle (unidade organizacional, sistema, área, processo de trabalho, programa de governo ou ação) objeto dos exames pela Auditoria. Essa abordagem leva em consideração o caráter relativo dos valores envolvidos;
- b) **relevância:** significa a importância relativa ou papel desempenhado por uma determinada questão, situação ou unidade organizacional, existentes em um dado contexto; e
- c) **criticidade (magnitude do risco inerente):** representa o quadro de situações críticas efetivas ou potenciais a ser controlado. Trata-se da composição dos elementos referenciais de vulnerabilidade, das fraquezas, dos pontos de controle com riscos operacionais latentes, etc..

### 2.4.1 O que será analisado (abrangência)

Os controles que devem compor o escopo são os controles internos capazes de, em uma situação de risco inerente alto, atuar para que o risco residual seja baixo. O auditor deve verificar, portanto, o correto funcionamento desse controle interno. Além desses controles, podem também compor o escopo aqueles que servem

para mitigar um grande número de riscos. Os testes que prevalecerão nas duas situações apontadas serão os testes de controle.

Para os procedimentos relacionados ao objeto de auditoria para os quais foram verificados riscos inerentes altos e identificados controles fracos ou inexistentes, serão realizados testes substantivos, com o objetivo de identificar o impacto resultante da inexistência ou da inadequação dos controles. Nesse caso, o auditor deverá selecionar técnicas adequadas e testar se os resultados do procedimento estão adequados.

#### **2.4.2 Quando serão realizados os testes (oportunidade)**

Deve estar especificado no escopo o período abrangido pelos testes. Esse período deve ser definido em função das circunstâncias, da viabilidade, do custo e da disponibilidade dos dados ao longo do tempo.

#### **2.4.3 O quanto será analisado (extensão)**

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

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

A quantidade de riscos e controles a serem avaliados, bem como a profundidade dos procedimentos a serem aplicados, é determinada pelo: tempo, recursos disponíveis e gravidade da situação encontrada.

É necessário também que o auditor verifique se há necessidade de que todos os itens componentes do universo sob análise sejam revisados de acordo com a mesma extensão e profundidade. Nesse caso o auditor pode valer-se de técnicas de amostragem, apresentadas no **Anexo IV – Técnicas de amostragem** desta Orientação Técnica, e que serão comentadas posteriormente, na etapa de execução da auditoria.

Durante a execução dos testes a extensão do escopo pode ser alterada, em função da situação encontrada. Nesse momento o gerente e o coordenador devem ser comunicados para aprovação.

O **Apêndice X – Delimitação de Escopo** desta Orientação Técnica contém o modelo para determinação do escopo.

#### **2.4.4 Definição do erro aceitável**

O valor de materialidade consiste na magnitude de uma incorreção ou omissão de informação, cujo efeito, se conhecido pelo auditor, provavelmente modificaria ou afetaria suas conclusões sobre a posição financeira e resultados das operações da entidade auditada.

Desse modo é pertinente estabelecer o valor de materialidade, ou seja, o valor do erro monetário máximo, cuja ocorrência, na opinião do auditor, não implica erro material na conclusão emitida.

Esse valor, obviamente, deve ser compatível com a natureza das atividades exercidas pelo auditado, não sendo adequado, portanto, o estabelecimento de valor comum a todos.

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

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

Obviamente, a materialidade aqui referida não deve ser considerada nos casos de irregularidades resultantes de atos voluntários e intencionais, como fraudes e desfalques.

Por fim, o valor de materialidade deve servir como parâmetro técnico para fins de formação de opinião, para conduzir o procedimento de auditoria, especialmente o planejamento (no momento da estimativa preliminar de materialidade) e para definição da extensão dos testes substantivos (erro tolerável).

#### **2.4.5 Metodologia utilizada**

A metodologia utilizada pela Auditoria Interna baseia-se no risco. Conforme destacado no item 2.2.3.4 desta orientação técnica, a determinação do risco residual influencia na definição da natureza dos testes de auditoria (testes de controle ou testes substantivos): quanto maior for o nível de confiança atribuído aos controles determinado na avaliação preliminar, menor será o risco residual e, conseqüentemente, menor a necessidade de se realizarem testes substantivos. Nesse caso, os testes devem enfatizar o funcionamento eficaz do controle (testes de controle). Por outro lado, quanto menor o nível de confiança atribuído aos controles, maior será o risco residual e, conseqüentemente, maior a necessidade de testes substantivos, visto não ser útil/possível a realização de testes em controles preliminarmente avaliados como fracos ou inexistentes. Nesse caso, os testes substantivos devem enfatizar a adequação (exatidão, confiabilidade e suficiência) dos atos e dos fatos ocorridos.

Foi ressaltado que, mesmo em ambientes em que seja alto o nível de confiança depositado nos controles, as evidências fornecidas pelos testes de controle devem ser necessariamente complementadas por meio de testes substantivos, ainda que em menor escala, pois controles fornecem segurança razoável, não absoluta.

#### **2.5 Matriz de planejamento**

A Matriz de Planejamento é uma esquematização das informações relevantes do planejamento e dos procedimentos de uma auditoria, com o propósito de orientar o auditor na fase de execução.

A Matriz de Planejamento deverá conter os seguintes campos:

- a) questões de auditoria;
- b) procedimentos de auditoria (testes);

- c) autoridade/critérios de avaliação;
- d) informações requeridas;
- e) fontes de informações;
- f) possíveis limitações;
- g) possíveis achados (facultativo);
- h) problema ou risco;
- i) responsável pela execução; e
- j) período.

O modelo de Matriz de Planejamento encontra-se no **Apêndice XI – Matriz de Planejamento**. A seguir, são tecidos comentários para cada um de seus campos.

### 2.5.1 Questões de Auditoria

Ao formular as questões e, quando necessário, as subquestões de auditoria, o auditor está, ao mesmo tempo, estabelecendo com clareza o foco de sua investigação e os limites e dimensões que deverão ser observados durante a execução dos trabalhos.

Nesse sentido, a adequada formulação das questões de auditoria é fundamental para o sucesso do trabalho, uma vez que terá implicações nas decisões quanto aos tipos de dados que serão coletados, na forma de coleta que será empregada, nas análises que serão efetuadas e nas conclusões que serão obtidas. As questões de auditoria devem ser:

- a) elaboradas de forma interrogativa;
- b) sucintas e sem ambiguidades;
- c) factíveis de serem respondidas; e
- d) priorizadas segundo a relevância da questão para o alcance do objetivo do trabalho.

Sempre que possível, deve-se avaliar o custo x benefício da questão.

Em geral, as questões de auditoria podem ser classificadas de acordo com os seguintes tipos, a depender da natureza da resposta esperada e da metodologia a ser adotada<sup>4</sup>:

- a) **Questões normativas:** são aquelas que tratam de comparações entre a situação existente e aquela estabelecida em norma, em padrão ou em meta, tanto de caráter qualitativo quanto quantitativo. A abordagem metodológica empregada nesses casos é a comparação do desempenho observado com critérios previamente identificados. Exemplo: As aquisições de serviços XXXXX realizadas no exercício de 20XX estão de acordo com a Lei nº XXXXX e demais normas aplicáveis?
- b) **Questões avaliativas:** têm por objetivo avaliar se o objeto de auditoria atingiu sua finalidade (efetividade), a relação custo X benefícios (eficiência) e se as metas foram atingidas e trouxeram os resultados esperados (eficácia), identificando o valor

---

<sup>4</sup>Orientações Práticas Relatório de Auditoria - CGU

agregado e os resultados não esperados, sejam eles positivos ou negativos em relação ao objeto de auditoria. As questões avaliativas vão além das questões descritivas e normativas ao focar o que teria ocorrido caso o objeto de auditoria não tivesse sido executado. Exemplo: Em que medida a redução da evasão escolar pode ser atribuída ao programa XXXXXX?

- c) **Questões exploratórias:** são destinadas a explorar e a explicar eventos ou situações, ou, ainda, a esclarecer os desvios em relação ao desempenho padrão ou as razões de ocorrência de um determinado resultado. Exemplo: Que fatores foram determinantes para o aumento dos gastos com o pagamento de xxxxx nos últimos cinco anos?
- d) **Questões descritivas:** são formuladas com vistas a fornecer informações sobre, por exemplo, condições de implementação ou de operação de determinado programa ou atividade, mudanças ocorridas, problemas e áreas com potencial de aperfeiçoamento. Exemplo: Como os gestores municipais estão operacionalizando as ações de atualização e de revisão cadastral estabelecidas para o Reinf e Esocial?

Não são consideradas como questões exploratórias ou descritivas aquelas direcionadas à coleta de informações visando ao entendimento do objeto da auditoria (por exemplo: “Como está estruturado o processo de contratações da unidade?”). Tais questionamentos devem ser feitos durante a etapa de análise preliminar do objeto, por intermédio de solicitações de auditoria e de outras formas de interlocução com a unidade auditada.

Na formulação da questão de auditoria devem ser seguidas as etapas: entendimento do objetivo geral da auditoria, definição dos riscos relevantes que serão avaliados e definição da natureza dos testes. A partir desse ponto em que foi(ram) definido(s) o(s) evento(s) de risco(s) e a natureza dos testes, podem ser formulada(s) a(s) questão(ões) de auditoria.

Nos trabalhos de avaliação, devem ser utilizadas, de forma predominante, questões de auditoria dos tipos normativa e avaliativa.

Ressaltamos que as questões de auditoria podem ser desdobradas em subquestões.

### **2.5.2 Procedimentos de auditoria (testes)**

Os procedimentos de auditoria consistem em um conjunto de tarefas executadas pelo auditor que permitem a formação de opinião fundamentada sobre o assunto auditado. Os procedimentos devem observar os seguintes aspectos:

- a) ser elaborados especificamente para atender a uma ou mais questões de auditoria;
- b) ser expressos de forma lógica e ordenada;
- c) especificar como devem ser executados, identificando o documento, o registro administrativo ou financeiro, a função ou o controle a ser examinado (procedimento preparatório);
- d) indicar a extensão planejada; e
- e) a relação custo x benefício de realização dos procedimentos.

Os procedimentos podem ser classificados em duas espécies, conforme a sua **finalidade**<sup>5</sup>:

- a) testes de observância/controle: são aqueles destinados a obter razoável segurança de que os controles internos estão funcionando adequadamente; também conhecido como testes de aderência ou de conformidade; e
- b) testes ou procedimentos substantivos: são os exames que visam à obtenção de evidências quanto à existência, suficiência, exatidão, integridade e validação dos dados produzidos pelos sistemas administrativos. Os testes substantivos complementam os testes de controle, pois é com base neles que o auditor tem condições de constatar a fidedignidade das operações e dos registros produzidos pela unidade auditada e o grau de aderência da organização às normas. Esse teste se subdivide em:
  - i. testes de detalhes (também denominados testes de transações e saldos): se referem ao exame de registros contábeis e das operações/documentos que lhes deram origem, bem como a conformidade dos atos administrativos;
  - ii. procedimentos analíticos substantivos (também denominados revisões analíticas): envolvem a utilização de comparações para avaliar adequação – comparando, por exemplo, o saldo de uma conta com dados não financeiros a ela relacionados.

Os procedimentos classificados por “**tipo**” são conhecidos com “técnicas de auditoria”. É fundamental observar a finalidade específica de cada técnica, de modo a evitar a aplicação de técnicas inadequadas, a execução de exames desnecessários e o desperdício de recursos humanos e de tempo. O auditor também deve estar atento ao fato de que as técnicas de auditoria não são excludentes, mas complementares. O **Anexo III – Técnicas de Auditoria** apresenta e detalha um rol de técnicas que podem ser utilizadas nos trabalhos de auditoria.

Os testes de auditoria são, em sua maioria, realizados com um escopo definindo em parte do objeto auditado. Para isso, utiliza-se de técnicas de amostragem para definição dos itens a serem auditados. O **Anexo IV – Técnicas de Amostragem desta** Orientação Técnica apresenta técnicas e exemplos de amostragens.

Na matriz de planejamento os testes devem ser descritos detalhadamente, de modo que possam ser compreendidos pelos membros da equipe no momento da execução e pela supervisão, em seu acompanhamento concomitante.

### **2.5.3 Critérios de avaliação e Autoridades**

Critério de avaliação<sup>6</sup> é o padrão de desempenho utilizado pelos auditores para verificar a adequação da condição encontrada, de acordo com o tipo de avaliação (conformidade ou desempenho). Serve como parâmetro para medir a conformidade a normas; exigências legais; e também a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto de auditoria. Serve para determinar se o objeto auditado

---

<sup>5</sup>Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.214, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 330

<sup>6</sup> Orientação Prática: Relatório de Auditoria (CGU, 2019, pg. 19), adaptado do Instituto dos Auditores Internos do Brasil.

atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado. Pode ser definido de forma quantitativa ou qualitativa.

Tipos de critérios:

**Internos:** Normas, políticas e procedimentos da organização auditada.

**Externos:** Exigências legais ou regulatórias.

**Melhores práticas:** Expectativas relativas ao desempenho da organização auditada, práticas organizacionais estabelecidas e as melhores práticas gerais (do segmento de mercado em que ela atua, por exemplo) que não estejam entre os outros dois tipos.

Autoridades são as instituições que definem normas, políticas e procedimentos da organização auditada, exigências legais ou regulatórias que serão utilizadas como critérios de avaliação. Por exemplo: o Prefeito é a autoridade em uma situação em que o critério é um Decreto Municipal, o COSO é a autoridade em uma situação em que o critério sendo parâmetros estabelecidos para o ambiente de controle, a autoridade pode ser.

#### **2.5.4 Informações requeridas e fontes**

A avaliação de cada questão de auditoria pode requerer um conjunto de informações. Para cada informação, deve-se listar a respectiva fonte na qual a informação será obtida. Pode ocorrer que uma informação tenha mais de uma fonte.

A correta definição das informações requeridas e de suas fontes é importante, pois subsidiará a fase seguinte de obtenção das mesmas e orientará a confecção do Programa de Auditoria.

#### **2.5.5 Possíveis limitações**

As limitações para a execução da auditoria são o resultado de fatos que podem impossibilitar a verificação de alguns aspectos ou a utilização de algumas técnicas durante os trabalhos. Por exemplo: as escolas onde os testes serão aplicados estão localizadas próximas a áreas conflagradas pelo tráfico de drogas, dessa forma pode haver restrições de acesso.

#### **2.5.6 Possíveis achados**

Os possíveis achados consistem em hipóteses quanto aos resultados do trabalho, elaboradas com base no entendimento do objeto e dos riscos a ele associados. Auxiliam o auditor a revisar o alcance e a suficiência dos testes que estão sendo planejados, bem como os recursos necessários ao trabalho (especialidade do auditor, tempo, informações etc.).

A Matriz de Planejamento deve ser revisada pelo gerente e posteriormente pelo coordenador, com o objetivo de assegurar a qualidade do trabalho, corrigindo falhas na sua concepção.

#### **2.5.7 Problema ou risco**

O problema consiste na descrição daquilo que motivou a auditoria. Deve ser bem delimitado e expresso de forma clara e concisa. Pode ser, ainda, o risco levantado pelo auditor em relação ao objeto auditado, durante a fase de análise preliminar.

Por fim, na Matriz de Planejamento deve estar especificado o nome do auditor **responsável pela execução** dos testes e o **período** em que foram realizados.

## **2.6 Reunião de validação de autoridades/critérios de avaliação**

Ao finalizar a Matriz de Planejamento, o auditor deve agendar reunião, a fim de validar com o gestor os critérios/autoridades estabelecidos para a avaliação, e buscar o seu comprometimento com o objetivo e a condução da auditoria.

Nesse momento é também apresentada a Ordem de Serviço de Execução (OS.E), nos moldes da OS.P.

As informações sobre essa reunião de apresentação devem ser registradas no papel de trabalho, **Apêndice XII –Reunião de validação de autoridades/critérios de avaliação** dessa Orientação Técnica.

## **2.7 Elaboração do programa de auditoria**

O programa de auditoria é o documento no qual são listados os procedimentos que serão adotados em uma auditoria<sup>7</sup>, com o propósito de orientar o auditor na fase de execução e os gerentes e coordenadores na supervisão.

Na sua elaboração, devem ser consideradas as informações constantes da Matriz de Planejamento, o escopo, a extensão dos trabalhos, os riscos de auditoria e os itens a serem verificados, a fim de que os testes/procedimentos realizados sejam suficientes para responder as questões de auditoria.

Na **fase de planejamento** serão definidos os seguintes campos do Programa de Auditoria:

### a) As questões de auditoria

Para cada questão de auditoria, estarão elencados os testes que serão realizados para que elas sejam respondidas.

### b) Descrição dos procedimentos/testes

O programa de auditoria deve conter os procedimentos previstos para a realização da auditoria, devendo ser minucioso na descrição dos procedimentos, a fim de facilitar a execução por técnico não experiente. Além disso, será mais fácil fazer a previsão de gasto de tempo na execução do trabalho.

Um exemplo de descrição de procedimentos resumido e detalhado:

- Resumido: Realizar testes de adição e baixa do ativo permanente. (Um auditor experiente sabe quais procedimentos deve adotar para executar tal teste, mas provavelmente um auditor sem experiência terá dificuldade em entender o que exatamente deve ser feito);
- Detalhado: Realizar testes de adição e baixa do ativo permanente. Com base na listagem de movimentação do ativo permanente, selecionar adições e baixas que correspondam a 30% do movimento do ano, e inspecionar a documentação que suportou o registro contábil.

---

<sup>7</sup>O conceito adotado pelo Modelo IA-CM para "Plano Detalhado de Auditoria" corresponde neste Manual ao "Programa de Auditoria".

É importante ressaltar que o programa de auditoria não se esgota em si mesmo. Na fase de execução da auditoria, ao realizar os procedimentos previstos no planejamento, se o auditor identificar a necessidade de aumentar o escopo do procedimento ou mesmo de realizar testes inicialmente não previstos, ele deverá alterar o programa de auditoria, comunicando ao gerente e ao coordenador.

O auditor deve atentar para que a descrição do procedimento/teste do programa de auditoria esteja igual à descrição do teste que consta da matriz de planejamento.

c) Horas previstas para a realização dos testes

Embora seja tarefa difícil, o auditor deve tentar estimar de forma mais próxima à realidade e considerar todos os passos do trabalho, pois será com base nesta previsão que será estipulado o prazo do trabalho, por ocasião da Ordem de Serviço de Execução.

Já na **fase de execução** da auditoria, o auditor deverá preencher os seguintes campos previstos no Programa de Auditoria:

- d) “Feito por”: o nome ou iniciais do auditor que realizou o teste;
- e) “Ref.”: referência ao papel de trabalho no qual a realização do teste possa ser comprovada; e
- f) “Horas Gastas”: quantidade de horas gastas na realização do teste.

Um esboço de Programa de Auditoria está apresentado no **Apêndice XIII – Programa de Auditoria** desta Orientação Técnica.

### **Capítulo 3 - EXECUÇÃO DE AVALIAÇÃO**

Durante a etapa de execução é realizada a coleta e a análise de dados, por meio da aplicação dos testes de auditoria planejados e da seleção de evidências. A partir dessas informações do auditor poderá responder às questões de auditoria.

Embora já tenham sido realizados alguns testes e avaliação de dados na fase de planejamento, é na execução que serão amplamente realizados, permitindo à equipe apontar os achados de auditoria, que são resultantes da comparação entre a situação encontrada com os critérios especificados no programa de auditoria.

Os auditores devem conduzir os trabalhos com uma mentalidade objetiva, porém inquisitiva, e buscar informações estrategicamente de modo a atingir os objetivos do trabalho. A cada passo do processo do trabalho, os auditores internos devem se valer do ceticismo profissional para avaliar se as informações são suficientes e apropriadas para oferecer uma base razoável sobre a qual conclusões e/ou recomendações possam ser formuladas, ou se informações adicionais devem ser coletadas.

Os achados de auditoria deverão estar devidamente fundamentados nas evidências, registradas em papéis de trabalho, contendo a descrição dos procedimentos, seus resultados, contendo informações pertinentes, suficientes e adequadas para permitir que o auditor opine conclusivamente sobre os aspectos do objeto considerados relevantes.

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

É fundamental que haja comunicação clara e eficiente com o auditado durante todo o processo de execução, a fim de obter informações necessárias ao trabalho e comunicar acerca das situações identificadas pelo auditor.

### 3.1 Coleta e análise de dados

A coleta e a análise de dados ocorrem por meio da execução dos procedimentos de auditoria previstos na matriz de planejamento, a fim de obter evidências, com base nas quais serão respondidas as questões de auditoria.

A evidência vem a ser a prova, ou conjunto de provas coletadas que permite formar convicção acerca do objeto auditado e, assim, subsidiar a emissão de opinião. Como tal, não deve haver nenhuma dúvida quanto à afirmação feita de que o objeto auditado se mostra regular ou irregular, adequado ou inadequado, verdadeiro ou falso, eficiente ou ineficiente, eficaz ou ineficaz etc., conforme o caso e a opinião manifestada. O quadro a seguir apresenta os atributos das evidências, preconizados pela IN SFC/CGU nº 3/2017:

Quadro 6

| Atributo da Evidência            | Descrição  | Diretriz para assegurar o atributo   |
|----------------------------------|--|--|
| Confiabilidade/<br>fidedignidade | As evidências devem ser fidedignas e representar de forma precisa os fatos, ou seja, devem ser válidas, sem erros ou tendências. A confiabilidade das evidências decorre de sua natureza, forma de obtenção e origem (internas ou externas).                                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>• obtida de terceiros independentes;</li> <li>• produzida por um processo ou por um sistema com controles efetivos;</li> <li>• obtida diretamente pelo auditor;</li> <li>• proporcionada por documentos originais;</li> <li>• corroborada por informações oriundas de outras fontes; e</li> <li>• informações documentais.</li> </ul>   |
| Relevância                       | As evidências devem dar suporte às observações e às recomendações do trabalho de auditoria e serem consistentes com os objetivos do trabalho.  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• relacionadas com os objetivos e escopo do trabalho</li> </ul>   |
| Suficiência                      | As evidências devem ser concretas, adequadas e convincentes, de forma que uma pessoa prudente e informada chegaria às mesmas conclusões que o auditor. A suficiência das evidências está relacionada à extensão ou à quantidade dos exames que farão parte do escopo da auditoria. | <ul style="list-style-type: none"> <li>• com extensão proporcional ao valor do objeto auditado para fundamentar as conclusões da auditoria; bem estimadas na relação custo x benefício para sua obtenção;</li> <li>• considerar aplicação adequada de técnicas de amostragem para definir a extensão dos itens testados;</li> <li>• considerar os riscos associados ao objeto de auditoria, planejando testes que garantam mais quantidade ou qualidade de evidências no caso de risco alto; e</li> <li>• buscar a qualidade da evidência e se não for possível compensar com a quantidade.</li> </ul> |

| Atributo da Evidência | Descrição   | Diretriz para assegurar o atributo   |
|-----------------------|---|--|
| Utilidade             | As evidências devem auxiliar o auditor a formar sua opinião, embasar os achados e, portanto, atingir os objetivos da auditoria. | <ul style="list-style-type: none"> <li>ser útil para apoiar o auditor na construção de recomendações que agreguem valor e promovam a melhoria das operações da unidade auditada</li> </ul> |

Fonte: Adaptado -Controladoria-Geral da União. Orientação Prática: Relatório de Auditoria. Brasília: CGU, 2019.

A obtenção das evidências de auditoria se dá por meio da aplicação de testes de observância e substantivos. A aplicação desses testes se dá, normalmente, de forma conjugada. A utilização exclusiva de testes substantivos ocorre apenas quando não for possível confiar nos sistemas de controle interno. Ou seja, a quantidade de testes substantivos depende, exclusivamente, do grau de confiança depositado nos sistemas de controle interno.

Quanto à natureza, as evidências de auditoria podem ser conclusivas, ou seja, prova absoluta dos fatos e circunstâncias, ou não conclusivas, precisando de outras evidências para torná-las confiáveis.

As evidências podem ser classificadas em física, testemunhal, analítica e documental, dependendo do tipo de técnica de auditoria utilizada<sup>8</sup>.

- a) **físicas:** são as obtidas por meio das técnicas de inspeção física ou de observação direta. Por exemplo: fotografias, vídeos, mapas, gráficos, tabelas e a observação direta de atividade. Caso uma informação só possa ser obtida por meio da observação direta, deve haver ao menos dois auditores internos para analisá-la;
- b) **testemunhais:** são constituídas por informações prestadas por terceiros, por meio de declarações verbais ou escritas ou, ainda, por informações colhidas por meio de técnica de entrevista ou questionário. Esse tipo de evidência pode ser influenciado por questões pessoais e devem ser confirmadas por outros indícios;
- c) **analítica:** resultado da verificação de inter-relações entre dados. As técnicas de auditoria mais comumente utilizadas para produzir evidências analíticas são a amostragem, as técnicas de auditoria assistidas por computador, a conciliação e a revisão analítica;
- d) **documental:** é a mais comum das evidências mencionadas, sendo exemplos deste tipo: relatórios, memorandos, atas, contratos, ofícios e demais documentos que contenham alguma informação comprobatória, tais como notas fiscais, notas de empenho, notas de serviço, termos de contrato. Tais evidências podem estar armazenadas tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico.

Para a execução dos testes, devem ser aplicadas as técnicas de auditoria descritas no **Anexo III – Técnicas de Auditoria** desta Orientação Técnica.

As evidências e os resultados obtidos deverão ser formalizados em papéis de trabalho, de modo a garantir que o gerente e coordenador, ao terem acesso aos registros, cheguem às mesmas conclusões a que o auditor chegou. Na medida em que

<sup>8</sup>Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017

os testes forem sendo concluídos, os papéis de trabalho deverão ser disponibilizados à gerência para fins de revisão concomitante.

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

### **3.2 Análises não previstas no Planejamento original da auditoria**

Durante a execução dos testes, podem aparecer fatos relevantes que requeiram avaliações que extrapolem o escopo previsto para o trabalho. Essa ocorrência deve ser comunicada ao gerente e ao coordenador a fim de decidirem se o fato deve ser incluído no escopo da avaliação em andamento ou tratada em outro trabalho.

Caso haja alteração do escopo do trabalho em curso, os documentos do planejamento devem ser devidamente atualizados.

### **3.3 Achados de auditoria**

Os achados de auditoria são resultados da comparação entre a situação real encontrada com os critérios preestabelecidos no planejamento do trabalho. Os achados podem ser negativos (quando houver diferença negativa 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). Os achados de auditoria deverão estar apoiados em evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis.

#### **3.3.1 Requisitos básicos**

O achado de auditoria deve ser desenvolvido de forma a apresentar uma base sólida à opinião, atendendo, necessariamente, aos seguintes requisitos básicos<sup>9</sup>:

- a) ser relevante para os objetivos dos trabalhos de auditoria; caso contrário, poderão ser mantidos apenas como papéis de trabalho, ou serem apresentados como oportunidade de melhoria;
- b) estar devidamente fundamentado em evidências, as quais devem ser capazes de demonstrar que a situação registrada realmente existe ou existiu;
- c) mostrar-se convincente, ou seja, ser consistente em cada um de seus componentes: critério, condição, causa e efeito; de forma que aquele que não tenha participado da auditoria o compreenda e o aceite.

#### **3.3.2 Componentes**

A construção do achado de auditoria está baseada em 4 componentes principais: critério, condição, causa e efeito.

##### Critério (o que deveria ser)

É o padrão de desempenho, definido na fase de planejamento do trabalho, utilizado pelos auditores para verificar a adequação da condição encontrada. O objeto auditado

---

<sup>9</sup>TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Resolução nº 280, de 8 de dezembro de 2010. Aprova as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União. Brasília: 2011. p. 40, item 100

pode atender, estar além ou aquém do esperado. Conforme exposto no item 2.5.3 desta Orientação Técnica, há três tipos de critérios: internos, externos e melhores práticas.

#### Condição ou Situação Encontrada (o que é)

É a situação constatada e documentada durante a fase de execução da auditoria, a partir dos testes de auditoria.

#### Causa

É a razão para a existência de diferença entre critério e condição, ou seja, entre a situação esperada e a encontrada. A causa raiz é a primeira, mais profunda e mais importante, que explica por que a situação encontrada existe. O exemplo a seguir apresenta um caso de situação esperada e encontrada e a apuração da causa raiz.

Quadro 7

|   |  |
|---|--|
| <b>Situação esperada (critério):</b> As areias das praias cariocas com qualidade aprovada pelo Programa de Monitoramento da Qualidade das Areias das Praias do Município do Rio de Janeiro - Programa Areia Carioca |  |
| <b>Situação encontrada (condição):</b> Qualidade imprópria para contato de pessoas em 7 das 13 praias visitadas na orla da Capital.   |  |
| <b>Causa próxima</b>  | O Contrato nº 58/20XX, firmado com a empresa XXXXXX, para o monitoramento da qualidade da areia nas praias cariocas expirou no dia 31/05/20XX, e não foi renovado por falta de interesse da contratada. A nova licitação para contratação do serviço está em análise, através do Processo Instrutivo nº 26/500.252/20XX A interrupção do serviço impede a divulgação dos boletins para conhecimento da qualidade das areias pela população e impossibilita a realização do diagnóstico ambiental das praias que requeiram intensificação dos serviços de limpeza pela COMLURB. |
| <b>Causas intermediárias</b>  | 1. Houve mudança de gestores e com isso não houve previsibilidade quanto à nova licitação.<br>2. Não houve comunicação entre os gestores do contrato, comunicando a iminência do término do contrato e a falta de interesse da contratada em renovação.<br>3. Ausência de procedimentos formalizados de controle dos contratos ativos.   |
| <b>Causa raiz</b>   | Houve falha no planejamento, que não considerou o encerramento do contrato para manutenção do Programa   |

Fonte:– Adaptado do Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Relatórios:** apostila aluno. 2013, p. GA 3-12 e GA 3-13- citado por Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União Orientação Prática: Relatório de Auditoria. Brasília: CGU, 2019

Identificar a causa raiz possibilita elaboração de recomendações, por parte do auditor, capazes de contribuir efetivamente para a melhoria da gestão, pois possibilitam a diminuição ou eliminação da reincidência da situação negativa encontrada.

Esse trabalho se inicia durante a fase de planejamento, quando são levantados os riscos, conforme o **Apêndice VII- Levantamento e Avaliação de Riscos**. Nesse apêndice são registradas as fontes de risco e vulnerabilidades, que constituem as possíveis causas de riscos. O auditor pode também utilizar técnicas para identificar a causa raiz da situação encontrada. Essas técnicas estão descritas no **Anexo II–Técnicas de Análise de Causa Raiz**.

Deve-se cuidar para que não sejam apontadas como causa

desconformidades nos controles internos, visto que essas falhas nos controles constituem achados e não causa de achados. Nesse caso deve ser identificada a causa dessa falha.

O quadro a seguir apresenta outros equívocos comuns no apontamento de causas:

Quadro 8

| Não se deve registrar como causa         | Detalhamento  |
|--|---|
| <b>Condição</b>                          | A causa não pode ser confundida com a condição, ou seja, com a situação encontrada em campo. Exemplos: “Desabastecimento da merenda na Escola X”, “Descumprimento da Lei XXX...”  |
| <b>Consequência/efeito</b>               | Embora a consequência seja decorrente da causa, por vezes há confusão entre os dois. Exemplo: a falta de equidade no tratamento de pacientes do SUS em relação a pacientes tratados no setor privado não é causa, mas sim um efeito/consequência de alguns procedimentos e exames validados pela comunidade científica no tratamento de algumas doenças não serem custeados pelo SUS.   |
| <b>Meras circunstâncias antecedentes</b> | Circunstâncias que antecederam a condição, não necessariamente causaram essa condição. Exemplo: no caso de desabastecimento de merenda na escola, mudanças na direção no período próximo ao avaliado na auditoria não consistem necessariamente como causa de atraso na compra de merenda apenas porque ocorreram anteriormente à situação encontrada.  |
| <b>Causas remotas</b>                    | As causas remotas, isto é, muito antigas, muitas vezes não são passíveis de medidas, razão pela qual grande parte das vezes não merecem ser relatadas. No caso da evasão escolar temos a informação: “Dados de 2012 do INEP indicavam que cerca de 50% dos professores da educação profissional não possuíam preparação pedagógica para atuar na educação.”   |
| <b>Motivo</b>                            | Consistem em atos ou atitudes praticados ou assumidos pelas pessoas. Os motivos são subjetivos e envolvem fenômenos emocionais, biológicos, sociais e dificilmente podem ser identificados e/ou evidenciados. Por esse motivo não devem ser relacionadas como causa. No caso da condição encontrada para desabastecimento da merenda na Escola X: “A diretora da escola não demonstrou ser boa administradora”; “A responsável pela merenda agiu de má-fé”. |

Fonte: Adaptado - BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Orientação Prática: Relatório de Auditoria de auditoria. Brasília: CGU, 2019, p. 23

### Efeito

Trata-se do **impacto** da diferença entre o referencial utilizado pelo auditor (critério) e a situação real, de não conformidade, encontrada durante a auditoria (condição).

Cabe ressaltar aqui que, quando houver achados materialmente relevantes, deve ser preenchida a matriz de responsabilização, item 4.1.2 desta Orientação Técnica.

### **3.4 Papéis de trabalho**

Papéis de trabalho são os documentos que constituem o suporte de todo o trabalho desenvolvido pelo auditor.

Devem ser registradas nos papéis de trabalho as informações relativas ao planejamento da auditoria, aos testes e procedimentos aplicados e aos resultados

obtidos. Deve ser incluído também o juízo do auditor acerca de todas as questões significativas, juntamente com a conclusão a que chegou.

Os papéis de trabalho não podem ser confundidos como simples cópias de documentos. É necessário que sobre as cópias existam observações, anotações, demonstrações, vistos e o que mais couber para sua correlação com o relatório e pronta localização nos arquivos.

#### **3.4.1 Propósitos**

Os papéis de trabalho são reunidos em pasta de trabalho com objetivo de:

- a) confirmar e fundamentar as opiniões e relatórios do auditor;
- b) documentar o processo de auditoria, em especial as evidências;
- c) facilitar o registro das análises realizadas;
- d) facilitar a elaboração do relatório de auditoria;
- e) explicar, em detalhes, fatos e opiniões;
- f) permitir a coordenação, a organização e a supervisão do trabalho de auditoria;
- g) permitir o registro histórico dos métodos adotados; e
- h) servir de guia para auditorias subsequentes.

#### **3.4.2 Atributos**

Na elaboração dos papéis de trabalho, **Apêndice XIV – Modelo de Papel de Trabalho**, o auditor deve considerar os seguintes atributos:

- a) **precisão:** devem ser elaborados com extremo rigor técnico; não podem conter informações imprecisas e inadequadas;
- b) **concisão:** devem transmitir o máximo de informações com o mínimo de palavras, ou seja, não devem conter mais informações do que o necessário e serem escritos, de forma a facilitar a redação do Relatório de Auditoria;
- c) **clareza e objetividade:** devem ser claros e objetivos, de forma que deles se depreenda o objetivo dos exames e o que efetivamente foi realizado; devem conter o que é relevante e suficiente para transmitir a ideia; e serem facilmente compreendidos;
- d) **estruturação lógica:** devem refletir a lógica do raciocínio e respeitar a sequência natural dos fatos em face do objetivo a ser atingido; e
- e) **completude:** devem conter todas as informações necessárias para fundamentar a opinião do auditor, ou seja, devem ser completos por si só. Os papéis de trabalho devem ser suficientemente detalhados para permitir a um auditor experiente, sem prévio envolvimento na auditoria, utilizar, posteriormente, o trabalho realizado para fundamentar suas conclusões.

#### **3.4.3 Formato**

Os papéis de trabalho possuem as seguintes características:

- a) devem ser providos de:
  - cabeçalho

- identificação do órgão ou entidade;
  - identificação do processo, área ou atividade objeto da auditoria;
  - objetivo do papel de trabalho, com a descrição sucinta do teste a ser realizado; e
  - referência (código);
- b) devem conter a descrição do serviço executado, contendo os procedimentos adotados, a descrição dos testes realizados, os resultados obtidos e comentários;
  - c) os documentos analisados e as pessoas entrevistadas devem ser mencionados, sempre que as informações contidas forem baseadas em análise de documentos ou entrevistas;
  - d) as fontes dos dados apresentados devem ser mencionadas;
  - e) devem possuir notas explicativas com esclarecimentos sobre o seu conteúdo, sempre que necessário;
  - f) devem conter a conclusão à qual o auditor chegou ao realizar o teste, que responda ao objetivo do papel de trabalho, escrita de forma a auxiliar e facilitar a redação do Relatório de Auditoria; e
  - g) devem conter a identificação do executor e do revisor e a data de preenchimento.

#### **3.4.4 Tipos**

Os papéis de trabalhos podem ser classificados nos seguintes tipos:

- a) folha mestra: registra o resumo ou a síntese do trabalho realizado em determinada área (assunto sob exame); e
- b) folhas subsidiárias: registram desdobramentos e detalhes da matéria objeto da folha mestra. Sua elaboração somente se justifica quando houver necessidade de desenvolver item/informações contidas na folha mestra.

#### **4.4.5 Referência**

As folhas mestras e subsidiárias são referenciadas por meio de código alfabético ou alfanumérico, em vermelho, sempre com letras maiúsculas, no canto superior direito. Para as folhas subsidiárias, deve-se usar o código da respectiva folha mestra ou subsidiária de nível imediatamente superior, seguido de número na ordem sequencial, conforme exemplo a seguir.

folha mestra: **A**

folhas subsidiárias de nível 1: **A1; A2**

folhas subsidiárias de nível 2, desdobramentos de **A1.1; A1.2; A2.1; A2.2**

#### **3.4.6 Referência cruzada**

As referências cruzadas permitem adequada vinculação dos papéis de trabalho de uma mesma área ou de áreas diferentes que tenham influência recíproca. Podem ser:

- a) externas: feitas entre papéis de trabalho distintos, por meio da indicação do código do papel de referência, de modo que em todos os papéis envolvidos seja mencionado o código dos demais correlacionados com a referência; e

b) internas: feitas dentro de um mesmo papel de trabalho, ainda que em folhas distintas. Devem ser feitas com letras minúsculas.

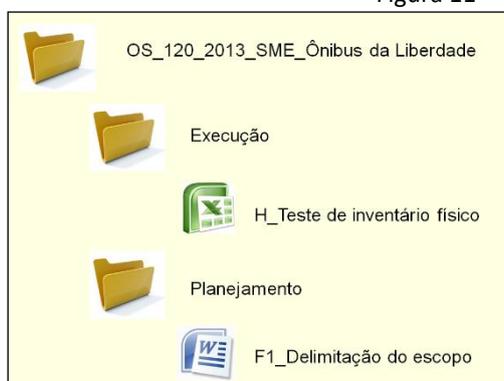
Todas as referências, sejam internas ou externas, devem ser feitas em vermelho.

O modelo de papel de trabalho está disponibilizado no Apêndice XIII \_Modelo de Papel de Trabalho desta Orientação Técnica.

### 3.4.7 Papéis eletrônicos

Os **papéis** de trabalho devem ser mantidos em meio digital, sendo os arquivos nomeados com a referência do papel e sua descrição; armazenados em **pastas** eletrônicas com o nome da Ordem de Serviço, o órgão e descrição resumida do objeto do trabalho. Neste caso os espaços em branco serão preenchidos com um *underline* ( \_ ). Deverão, ainda, ser criadas subpastas para cada fase do trabalho, ou seja, uma para o Planejamento e outra para a Execução.

Figura 11



Fonte: Elaborada pela CG/SUBAC para esta Orientação Técnica

### 3.5 Pastas de trabalho

A guarda dos documentos e informações das auditorias deve ser feita em meio eletrônico, em pasta de trabalho que podem ser de dois tipos: corrente e permanente.

#### 3.5.1 Pastas correntes

A pasta corrente deve conter os documentos e informações referentes à determinada auditoria, nas etapas de planejamento, execução e comunicação de resultados. A pasta corrente serve à organização e guarda dos documentos. Assim, ela deve, sempre que necessário, ser reorganizada ou subdividida, a critério do auditor, em cada etapa da auditoria, de modo a facilitar a manipulação do seu conteúdo. Nela devem ser guardados, por exemplo, os seguintes documentos:

- a) Relatório de Auditoria final (numerado e assinado);
- b) Ordem de Serviço;
- c) Roteiro Orientador do Planejamento;
- d) Levantamento de Riscos;
- e) Levantamento de Controles;
- f) Matriz de Planejamento;

- g) Programa de Auditoria;
- h) Matriz de Achados;
- i) expedientes emitidos e recebidos (documentos de circularização, ofícios etc.);
- j) anotações, documentos e papéis de trabalho que evidenciem procedimentos de auditoria e que respaldem a confecção do correspondente relatório; e
- k) Formulário de Revisão.

### **3.5.2 Pastas permanentes**

As pastas permanentes devem conter informações do órgão/entidade que possam ser utilizadas em mais de uma auditoria. Por essa razão, seu conteúdo deve ser constantemente atualizado. Essas pastas devem conter informações menos sujeitas a modificações, tais como:

- a) identificação do órgão ou da entidade (nome, natureza jurídica e localização na estrutura governamental);
- b) missão institucional;
- c) legislação e normas (ato de criação, estatuto, regimento interno, portarias etc.);
- d) dados históricos;
- e) fluxograma de procedimentos operacionais;
- f) estrutura organizacional; e
- g) áreas de atuação.

As pastas correntes e permanentes devem ser iniciadas com índice conforme o **Apêndice XV – Índice da pasta de trabalho** que deverá ser adaptado segundo as características de cada trabalho sem, contudo, deixar de seguir um padrão de referência e ordenação.

### **3.6 Política de acesso aos papéis de trabalho**

Após a conclusão das avaliações, os papéis de trabalho eletrônicos referentes a avaliações em revisão ficarão disponíveis no diretório público da Auditoria Geral, com acesso aos servidores desse setor. Após a revisão do trabalho, o acesso ficará restrito aos gerentes, coordenadores e Auditor Geral, que ficarão responsáveis pela guarda dos documentos.

## ***Capítulo 4 - COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS***

A comunicação de resultados dos trabalhos de auditoria desempenha a função de:

- a) comunicar às partes interessadas a opinião profissional sobre o objeto auditado; e
- b) recomendar mudanças nos objetos/unidades auditados, visando cumprir a missão do controle interno de buscar a otimização dos recursos, atuando para corrigir os desperdícios, as impropriedades, disfunções, a negligência e a omissão, de forma a assistir a Municipalidade na consecução de seus objetivos estratégicos.

Os resultados do trabalho são apresentados à unidade auditada por meio de:

Figura 12



Fonte: elaborada pela CG/SUBAC para esta Orientação Técnica

#### 4.1 Reunião de encerramento do trabalho em campo

Ao terminar o trabalho de campo, o auditor deve se reunir, preferencialmente, com a mesma autoridade a qual se apresentou no início do trabalho.

Esta reunião tem como objetivo informar ao órgão auditado:

- a) o término do trabalho de campo;
- b) a liberação dos recursos disponibilizados;
- c) as respostas às questões de auditoria propostas para o trabalho com base no **Sumário de Resposta**; e
- d) os achados de auditoria em relação aos critérios estabelecidos, obtidos a partir dos testes de auditoria, com base na **Matriz de Achados**.

É importante comunicar que o trabalho passará pelo processo de revisão, por esse motivo as informações podem sofrer alterações e/ou complementações, e somente após todas as instâncias de revisão o relatório será encaminhado.

Além das questões acima descritas, um dos principais objetivos da reunião de encerramento é a oportunidade de discutir previamente o entendimento do auditor e do órgão/entidade auditado, para que esse possa apresentar fatos, justificativas e/ou documentos não considerados. A partir da manifestação do auditado, pode-se avaliar se as evidências suportam plenamente as conclusões às quais o auditor chegou. Podem, ainda, ser esclarecidas falhas de entendimento e interpretação, que levem o auditor a rever o seu posicionamento. No caso de alterações que impactem na opinião do auditor, deve ser comunicado ao gerente.

Esta reunião não possui um documento que a formalize, sendo as informações passadas verbalmente ao órgão auditado.

##### 4.1.1 Sumário de resposta

Ao concluir os procedimentos de auditoria, o auditor deve concluir sobre o trabalho, respondendo as questões estabelecidas. Sua opinião deve ser registrada no Sumário de Respostas, conforme estabelecido no **Apêndice XVI – Sumário de Resposta**.

Destaca-se que este documento é descritivo e não deve se restringir às fragilidades, mas conter, de forma resumida, o resultado das análises, testes e procedimentos realizados, tendo foco nas questões mais relevantes.

#### **4.1.2 Matriz de achados**

A matriz de achados apresenta as respostas às questões de auditoria traduzidas nos respectivos achados de auditoria, que correspondem às situações encontradas, resultado da comparação entre o critério de avaliação e a condição verificada. A Matriz contém as seguintes informações<sup>10</sup>:

- I. Questão de Auditoria/
- II. Descrição sumária: síntese da situação encontrada (achado), com vistas a possibilitar uma ideia geral sobre seu teor.
- III. Critério: padrão utilizado para determinar se o objeto da auditoria excede, está aquém ou de acordo com o desempenho previsto.
- IV. Condição: situação encontrada em campo e documentada pelo auditor.
- V. Evidência: informações coletadas, analisadas e avaliadas pelo auditor para apoiar os achados e as conclusões do trabalho de auditoria.
- VI. Informação extraída das evidências: breve descrição do fato material sustentado pela evidência informada. Deve demonstrar a adequação (qualidade) e suficiência (quantidade) da evidência para sustentar o achado.
- VII. Causa: circunstância que deu origem ao achado. Preferencialmente, deve indicar a causa raiz.
- VIII. Efeito: riscos aos quais a organização ou a sociedade se expõe ou, ainda, o resultado direto da condição.
- IX. Boa prática: quando a situação encontrada está além do padrão estabelecido, deve-se relatar aqui a boa prática do órgão/entidade que acarretou essa situação.
- X. Recomendação: medida proposta pelos auditores para o saneamento da condição encontrada e a eliminação das causas que lhe dão ocorrência.
- XI. Benefício esperado: melhorias que se esperam alcançar com a implementação das recomendações e determinações. Os benefícios podem ser quantitativos e/ou qualitativos. Sempre que possível, devem ser quantificados

O **Apêndice XVII – Matriz de Achados** desta Orientação Técnica apresenta o modelo da Matriz de Achados da auditoria. As informações adicionais acerca dos componentes dos achados de auditoria (critério, condição, causa e efeito) estão no item 3.3.2; bem como os atributos das evidências estão mencionados no item 3.1, ambos desta Orientação Técnica.

##### **4.1.2.1 Recomendações**

As recomendações são fundamentais para o atingimento do objetivo da auditoria interna de agregar valor à gestão. Por esse motivo é fundamental que as recomendações sejam elaboradas adequadamente e sua implementação seja acompanhada pela ação de monitoramento. Importante também discutir a solução com

---

<sup>10</sup> OP Serviços de Auditoria, CGU,2022

os gestores, pois esses dispõem de conhecimentos em relação ao objeto auditado e dos recursos com os quais podem contar.

Para alcançar sua efetividade, as recomendações devem possuir as seguintes características<sup>11</sup>:

a) **monitorável**: a recomendação deve ser passível de monitoramento, devendo estar previsto como será aferido o desempenho das ações a serem implementadas e quais evidências serão apresentadas pela Unidade Auditada para medir a efetiva implementação;

b) **atuar na causa raiz**: a recomendação deve se propor a atuar diretamente na causa identificada. Quando se atua na causa raiz, a eficácia da recomendação é maior, posto que terá um efeito preventivo, evitando que a situação se repita no futuro;

c) **viável**: devem ser considerados fatores de ordem legal, financeira, de pessoal e outras que possam afetar a implementação de medidas propostas pelos auditores. Por esse motivo, a discussão de soluções junto à Unidade Auditada é de suma importância para compreensão do que é e do que não é possível fazer;

d) **apresentar uma boa relação custo-benefício**: os custos e os benefícios esperados com a recomendação devem ser estimados, de forma que seja viável e atenda ao princípio da economicidade;

f) **ser direcionada**: a recomendação deve ser direcionada para o agente que tem responsabilidade e alçada para colocá-la em prática, caso contrário, há risco de perda da sua efetividade;

g) **ser direta**: deve-se utilizar uma linguagem direta, de forma a não haver dúvida sobre seu conteúdo e sobre a necessidade de atendê-la;

h) **especificidade**: a recomendação deve tratar das medidas a serem tomadas, dos resultados a serem alcançados, não mencionando, geralmente, a forma como será implementada;

i) **significância**: é importante recomendar aquilo que pode fazer diferença na gestão, seja melhorando a governança, o gerenciamento de riscos ou a estrutura de controles existente;

Além disso, ao elaborar a recomendação o auditor deve observar o foco da recomendação, se ele está na causa, na condição ou na consequência do achado de auditoria.

Quadro 9

| Foco                         | O que descrevem   |
|------------------------------|---|
| Causa                        | Descrevem ações com a finalidade de impedir nova ocorrência                   |
| Condição                     | Descrevem ações para corrigir a situação encontrada                           |
| Consequência/<br>recuperação | Descrevem ações para corrigir os prejuízos decorrentes da situação encontrada |

<sup>11</sup>Adaptado de BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p. 102-103

É importante ressaltar que quando houver prejuízo ao erário o auditor deve indicar o montante a ser restituído, tendo o cuidado de manter como evidências registradas em papéis de trabalho, o método utilizado para chegar ao valor apontado, além de documentos que comprovem o ilícito.

#### **4.2 Minuta de relatório enviada por meio de Ofício**

Após a elaboração da minuta do Relatório de Auditoria, revisão pelas instâncias de gerente e coordenador e aprovação pelo Auditor Geral, a minuta de relatório é enviada ao Gestor da entidade auditada, por meio de Ofício que contém o dia e a hora agendados para a reunião de discussão da minuta.

A minuta do Relatório de Auditoria é o documento formal que apresenta antecipadamente os resultados do trabalho à unidade auditada, possibilitando aos gestores responsáveis o conhecimento das conclusões da auditoria.

#### **4.3 Reunião de discussão da minuta do Relatório de Auditoria**

A Auditoria Geral, através do setor de Suporte, encaminha à entidade auditada a Minuta do Relatório<sup>12</sup>, para que o gestor tenha conhecimento prévio do conteúdo do relatório, tema da reunião.

Durante a reunião de discussão da minuta do Relatório de Auditoria, os gestores responsáveis tomam conhecimento das conclusões da auditoria e podem se manifestar, apresentando informações ou esclarecimentos adicionais que considerem necessários. Ressalta-se que essa reunião ocorrerá obrigatoriamente se forem detectadas não conformidades.

Sugere-se a participação nesta reunião do corpo técnico a que se refere o trabalho de auditoria. O auditor deve conduzir a reunião, auxiliado pelo gerente, apresentando os achados de auditoria, indicando as evidências encontradas, as causas apontadas, os efeitos e as recomendações para saná-las. Nessa reunião as recomendações podem ser discutidas com o gestor/corpo técnico, no que se refere a sua exequibilidade, oportunidade, utilidade e suficiência.

A reunião de discussão pode ser dispensada, nos casos de auditorias solicitadas pelo Prefeito ou pelo Controlador Geral.

O auditor responsável deve preparar uma Ata, de acordo com o modelo que consta no **Apêndice XVIII – Ata de reunião de apresentação da minuta de RAG**, previamente à reunião. Caso o órgão auditado queira deixar consignado algum comentário, deve fazê-lo no campo específico.

#### **4.4 Relatório final de auditoria**

Após a reunião de discussão, havendo a necessidade de mudanças no relatório, em função de elementos novos e relevantes apresentados pelo auditado, o auditor deverá avaliar a necessidade de exames adicionais e, se resultarem em alterações substanciais dos achados de auditoria e na formulação de recomendações

---

<sup>12</sup> Minuta sujeita à discussão

adicionais, deverá haver alteração no relatório, com revisão do gerente e coordenador; e posterior aprovação do Auditor Geral.

Cabe à coordenação, o encaminhamento da Minuta de Relatório ao Núcleo de Suporte, que é responsável pela formatação, numeração e expedição do Relatório de Auditoria – RAG.

Os documentos e os elementos de convicção que fundamentarem eventuais alterações no conteúdo do relatório deverão compor os papéis de trabalho da auditoria ou ensejar a atualização dos já existentes, de forma que as conclusões expostas no relatório sejam compatíveis com a documentação de suporte do trabalho, incluindo a matriz de achados.

## **Capítulo 5 - INTERLOCUÇÃO COM A GESTÃO E SUPERVISÃO**

### **5.1 Interloquções com a gestão**

As interloquções com os responsáveis pelo objeto de auditoria devem ocorrer ao longo de todo o trabalho, a fim de viabilizar a consecução dos objetivos da auditoria, conforme abordado nos capítulos anteriores.

Para garantir uma boa comunicação com o auditado é preciso que ela tenha como características: clareza, coesão, completude, concisão, objetividade, precisão e tempestividade, com foco positivo e edificante.

A seguir são apresentados, de forma consolidada, os instrumentos formais utilizados pela Auditoria Geral para comunicação com o gestor, sem, contudo, excluir outras formas e momentos de interlocação que possam ser necessários durante o trabalho:

|  |   |
|--|---|
| Ordem de Serviço de Planejamento               | • Apresentada em reunião de abertura do trabalho com ata da reunião, juntamente com as diretrizes gerais do trabalho e equipe alocada |
| Ordem de serviço de execução                   | • Apresentação da Matriz de Planejamento  |
| Reunião de encerramento do trabalho            | • Respostas às questões de auditoria propostas para o trabalho, com base no Sumário de Respostas e na Matriz de Achados.              |
| Envio da minuta de relatório por Ofício        | • Apresentação da minuta do Relatório de Auditoria  |
| Reunião de discussão da minuta de RAG          | • Apresentação da minuta de RAG e discussão do resultado da avaliação   |
| Encaminhamento do RAG final por meio de Ofício | • Apresentação do RAG final com possíveis considerações apontadas pelo auditado na reunião de discussão.                              |

O auditor deve preservar o sigilo de eventuais denúncias a serem investigadas em campo e de outras informações que possam prejudicar o resultado do trabalho.

### **5.2 Supervisão**

#### **5.2.1 Gerenciamento**

O gerenciamento é a supervisão feita pelo Gerente de Auditoria para garantir a consecução dos objetivos da auditoria e a manutenção da qualidade dos

trabalhos. Deve ser realizado mediante orientação à equipe e avaliação do trabalho, concomitantemente ao seu desenvolvimento, buscando verificar os aspectos a seguir elencados.

a) Na fase de planejamento, verificar se:

- a análise preliminar considera todas as informações relevantes e riscos inerentes e controles internos envolvidos;
- o risco residual foi corretamente apurado;
- o escopo definido é suficiente para as questões de auditoria;
- a Matriz de Planejamento possui questões de auditoria suficientes para atender ao objetivo da auditoria, e se contém todas as informações relevantes para orientar o auditor na fase de execução;
- o programa de auditoria prevê todos os passos/testes necessários para responder às questões de auditoria e à formação de opinião; e
- a comunicação com o auditado está ocorrendo durante e ao final do planejamento, com a validação da autoridade/critérios da auditoria (Apêndice X desta Orientação Técnica).

b) Na fase de execução, verificar se:

- o programa de auditoria previsto no planejamento está sendo executado na sua totalidade, a fim de se atingir os objetivos da auditoria;
- os papéis de trabalho estão completos, principalmente no que se refere à evidenciação dos testes realizados e os achados de auditoria;
- está sendo atendido o prazo estabelecido para o trabalho;
- a minuta do relatório de auditoria contém todas as informações importantes para o perfeito entendimento do trabalho; e
- a comunicação com o auditado ocorreu ao término do trabalho, com base nas informações constantes do Sumário de Respostas (Apêndice XV desta Orientação Técnica) e da Matriz de Achados (Apêndice XVI desta Orientação Técnica).

O gerente deve reforçar a intensidade do acompanhamento concomitante em situações complexas que exigirem maior conhecimento e capacidade profissional e um alto grau de dificuldade previsível dos trabalhos.

No exercício do gerenciamento, deve ser observada se a conduta do auditor está de acordo com o previsto no Estatuto, no Código de Conduta de Auditoria e Código de Integridade da PCRJ.

O gerente pode, a qualquer tempo, acompanhar o auditor nos trabalhos de campo realizados.

Os papéis de trabalho devem ser encaminhados ao gerente à medida que forem concluídos para revisão concomitante. A eficiência e a garantia da qualidade da auditoria somente estão asseguradas após uma revisão completa dos papéis de trabalho.

O gerente, ao revisar os papéis de trabalho, verifica se as evidências neles circunstanciadas são suficientes, para que ele chegue às mesmas conclusões e opiniões expressas no esboço do relatório.

A aprovação final da minuta do relatório pelo gerente indica a aceitação de todos os papéis de trabalho relacionados com o procedimento e a suficiência de seu conteúdo para respaldar o relatório em sua totalidade. Todas as perguntas que se originam da revisão devem encontrar as respostas nos papéis de trabalho. Além disso, o gerente confirma se há observância às normas de auditoria.

O gerente do trabalho, ao realizar a revisão, preenche o Formulário de Revisão, no qual consigna: a sua opinião quanto ao trabalho realizado, à organização e completude da pasta, à qualidade dos testes, à qualidade dos papéis de trabalho, às evidências dos achados de auditoria; e a sua avaliação geral do Relatório (se observa o modelo, se os achados e oportunidades de melhoria correspondem aos testes realizados e se o parecer reflete corretamente as questões de auditoria e as não conformidades detectadas).

O prazo necessário às implementações/alterações pelo auditor decorrentes da revisão do gerente deve ser definido de acordo com a sua extensão pelo gerente e/ou coordenador.

Concluída a fase de revisão e implementação das questões levantadas, o gerente disponibiliza a minuta do relatório para o coordenador do trabalho.

Ao término de todo o processo de revisão, por todas as instâncias (gerente, coordenador e Auditor Geral), cabe ao gerente garantir que a pasta de trabalho contenha todos os papéis de trabalho e demais documentos e evidências, apresentados em sua forma final, contemplando todas as alterações realizadas em virtude dos processos de revisão.

### **5.2.2 Coordenação**

São atividades de supervisão sob responsabilidade do coordenador:

- coordenar, orientar e supervisionar os gerentes na realização de suas etapas do trabalho;
- acompanhar o andamento do trabalho, bem como o cumprimento do prazo estabelecido;
- avaliar e aprovar o planejamento da auditoria;
- acompanhar a comunicação com o auditado sobre os produtos gerados nas fases de planejamento e conclusão dos trabalhos de auditoria, incluindo os achados de auditoria; e
- revisar a minuta do relatório emitida pelo auditor, já revisada pelo gerente do trabalho, atentando para o conteúdo, a forma de apresentação, a clareza, a coerência e a inteligibilidade das informações.

Além dessas atividades, cabe ao Coordenador verificar o prazo necessário às implementações e/ou alterações pelo auditor decorrentes de sua revisão e ajustar o prazo de entrega do trabalho.

### **5.2.3 Aprovação**

Concluída a revisão da minuta do relatório por parte do coordenador, a mesma deve ser submetida à revisão/aprovação do Auditor Geral.

A minuta do Relatório, revisada pelo Auditor Geral, está apta a ser apresentada ao órgão auditado, por meio da reunião de discussão, exceto na situação na qual o Auditor Geral entender que seria necessária sua apreciação pelo Subcontrolador de Auditoria e Controles e, em última instância, pelo Controlador Geral.

O Auditor Geral, como titular do setor, é responsável por assinar o Relatório final.

O Auditor Geral pode, também, solicitar a Matriz de Planejamento, a fim de conhecer as linhas gerais de uma avaliação ainda em planejamento.

## **BIBLIOGRAFIA**

Araújo, Inaldo da Paixão Santos: **Introdução à Auditoria Operacional**. 3ª ed., Rio de Janeiro, FGV, 2006. 130p.

Distrito Federal, Tribunal de Contas. **Manual de Auditoria**: parte geral. -- Brasília: TCDF, 2008. 90 p.

Estado do Rio de Janeiro, Tribunal de Contas do. **Manual de Auditoria Governamental do TCE-RJ** – Rio de Janeiro, 2010. 42p.

Abastecimento, Companhia Nacional de - Conab. **Manual de Auditoria Interna**. 3ª versão, 2009. 48p.

Contagem, Prefeitura Municipal de. **Manual de Auditoria**. Controladoria Geral do Município.

Vojta, Ricardo William Ramírez. **Apresentação de Estatística – Ciência Contábeis**.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Orientação Prática: Serviços de Auditoria**. Brasília: CGU, 2022.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa nº 03, de 03 de junho de 2017**. Brasília, 2017.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Orientação Prática: Relatório de Auditoria**. Brasília: CGU, 2019.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **IPPF –Orientações de Implantação – Orientações Práticas - Código de Ética e Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna**, 2017. Disponível em [www.iiabrasil.org.br](http://www.iiabrasil.org.br). Acesso em 04/05/2023.

BRASIL. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. Análise e Melhoria de Processos Planejamento e ferramentas para Análise e Melhoria. **Curso desenvolvido no âmbito da Diretoria de Desenvolvimento Profissional – DDPRO**. Brasília: Enap, 2021

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial para avaliação de governança em políticas públicas** / Tribunal de Contas da União. – Brasília: TCU, 2014.

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República, Ministério da Fazenda, Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão; Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Guia da política e governança pública**. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018

BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão/Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 2016**. Brasília, 2016.

Nildete dos Passos Oliveira, Universidade de Brasília (UnB), Pedro Carlos Resende Junior, Universidade de Brasília (UnB), - Proposta de instrumento para avaliação da governança organizacional em uma instituição do setor público, **Revista do Serviço Público (RSP)**, Brasília, abr/jun 2020

RIO DE JANEIRO (Município). Controladoria Geral do Município Rio de Janeiro. **Política de gerenciamento de riscos**. Rio de Janeiro: CGM-Rio, 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Orientações para elaboração da Matriz de Responsabilização** – acesso no site: <https://portal.tcu.gov.br>; em 2023

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional** / Tribunal de Contas da União. 4ed. – Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020.

Lobo, Luiz Henrique. **Como Fazer a Avaliação da Estrutura de Controles Internos** – acesso no site: <https://pt.linkedin.com/pulse/como-fazer-avalia%C3%A7%C3%A3o-da-estrutura-de-controles-internos-lobo>; publicado em 08/05/2023

## GLOSSÁRIO

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

**Atribuição:** Está relacionada à autoridade ou responsabilidade designada a uma pessoa, seja por meio de um cargo, função ou tarefa específica dentro do Subsistema de Auditoria.

**Competência:** Para efeito deste Estatuto, é o conjunto de poderes e responsabilidades definidos por leis, regulamentos e normas conferidos aos setores do Subsistema de Auditoria.

**Conflito de interesses:** Situação na qual o auditor interno governamental tem interesse profissional ou pessoal conflitante com o desempenho da auditoria, comprometendo sua independência e objetividade.

**Controles Internos:** Conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelos servidores dos órgãos ou entidades municipais, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável na consecução de sua missão.

**Gerenciamento de riscos:** Processo contínuo que consiste no desenvolvimento de um conjunto de ações destinadas a identificar, analisar, avaliar, priorizar, tratar e monitorar eventos capazes de afetar, positiva ou negativamente, os objetivos, processos de trabalho e projetos, nos níveis estratégico, tático e operacional.

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

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

**IPPF:** *International Professional Practices Framework* (Estrutura Internacional de Práticas Profissionais) - é um conjunto de normas e diretrizes estabelecidas pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA) para orientar a prática profissional de auditoria interna em todo o mundo. A Estrutura Internacional de Práticas Profissionais define os padrões e princípios fundamentais que os auditores internos devem seguir para garantir a qualidade, a eficácia e a credibilidade de seu trabalho.

**Princípios:** São diretrizes que devem ser observadas no desempenho das atividades de auditoria interna governamental.

**Risco:** A possibilidade de que um evento ocorra e afete, positivamente (risco positivo) ou negativamente (risco negativo), os objetivos estratégicos do órgão, por meio dos seus processos de trabalho ou projetos desenvolvidos.

**Subsistema de Auditoria:** Responsável pelas atividades de auditoria interna do Poder Executivo Municipal, sendo parte integrante do Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria, instituído pela Lei Municipal nº 2.068/1993.