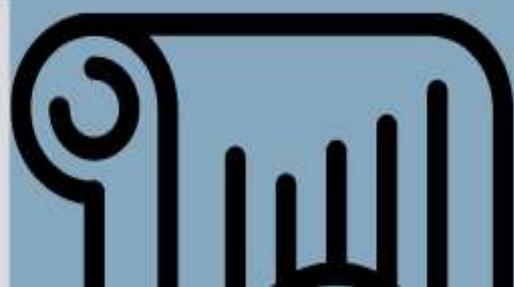




PREFEITURA MUNICIPAL DE LINHARES
UNIDADE CENTRAL DE CONTROLE
INTERNO - UCCI

MANUAL DE AUDITORIA INTERNA

2023



CONTROLADORIA GERAL DE LINHARES - CGM

Frank Corrêa
Controlador Geral



EQUIPE DE TRABALHO:

DANIELLI DOS SANTOS PIANCA
FABRÍCIO FREITAS DE SIQUEIRA
MARILENE FERREIRA REIS CAVAZZANA
MILENE SILVA MARQUES
PABLO HENRIQUE AMORIM DE SOUSA
RAÍRA PORTO ROSSI DA SILVA
VALMIR CALIMAN MATOS





LISTA DE SIGLAS

UCCI – Unidade Central de Controle Interno

CGM – Controladoria Geral de Linhares

SCI - Sistema de Controle Interno

PML – Prefeitura Municipal de Linhares

AI - Auditoria Interna

PACI – Plano de Ação do Controle Interno

PAAI - Plano Anual de Auditoria Interna

TCU - Tribunal de Contas da União

TCE/ES - Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

MOT – Manual de Orientação Técnica da Atividade de Auditoria Interna Governamental do poder Executivo Federal - Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União Secretaria Federal de Controle Interno Brasília, dez. 2017.

TCU - Tribunal de Contas da União

TCE/ES - Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

SA - Solicitação de Auditoria

OE - Ofício de Encaminhamento

OS - Ordem de Serviço de Auditoria

RA - Risco de Auditoria

RAM - Risco da Amostra

RC - Risco de Controle

RD - Risco de Detecção

RI - Risco Inerente

RP - Relatório Parcial

TD - Termo de Devolução



SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	6
INTRODUÇÃO	8
1. CONTROLE INTERNO E UNIDADE CENTRAL DE CONTROLE INTERNO	10
1.1. BASE DE REFERÊNCIA - ASPECTOS LEGAIS E INSTITUCIONAIS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	12
2. DO PLANEJAMENTO DAS AÇÕES DO CONTROLE INTERNO – PACI E DO PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA – PAAI.....	14
3. NORMAS RELATIVAS À PESSOA DO AUDITOR.....	15
4. AUDITORIA INTERNA.....	16
4.1 CONCEITO DE AUDITORIA INTERNA	16
4.2. ELEMENTOS BÁSICOS DE UMA AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO.....	18
4.3. TIPOS DE AUDITORIA	18
4.3.1 Classificação das Auditorias.....	18
4.3.2 Subclassificação das Auditorias de Avaliação.....	19
4.4. TIPOS DE TRABALHOS DE AUDITORIA DE AVALIAÇÃO	20
4.5. PRINCÍPIOS E PROPÓSITOS DA AUDITORIA INTERNA.....	21
4.6. ATRIBUTOS DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA.....	23
4.7. PRERROGATIVAS NA AUDITORIA INTERNA	24
5. DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA.....	27
5.1 ATIVIDADES PRELIMINARES.....	27
5.2 PAPEIS DE TRABALHO	28
5.3 OFÍCIO REQUISIÇÃO.....	29
6. DOS TRABALHOS DE CONSULTORIA	30
6.1. TIPOS DE CONSULTORIA.....	31
6.1.1. Etapas da Consultoria	32
7. DOS TRABALHOS DE AVALIAÇÃO.....	33
7.1. PLANEJAMENTO	34
7.1.1. Levantamento preliminar.....	35
7.1.2. Definição do objetivo e escopo	37
7.1.3. Definição do critério	38
7.1.4. Elaboração de Programa de Trabalho - Matriz de Planejamento	39
7.2 EXECUÇÃO.....	40
7.2.1. Procedimentos Auditoria	45
7.2.2. Evidência	49
7.3 COMUNICAÇÃO DE AUDITORIA	50



8. MONITORAMENTO	51
GLOSSÁRIO	53
REFERÊNCIA	56



APRESENTAÇÃO

Em 2013, a Controladoria Geral do Município - CGM elaborou seu primeiro Manual Técnico de Auditoria Interna, visando apresentar melhorias nos procedimentos internos e preencher lacuna existente desde sua instituição.

Nessa segunda edição, o manual traz algumas atualizações e revisões, bem como a incorporação de novos procedimentos e metodologias de trabalho e tem a finalidade de aprimorar conceitos e diretrizes, sistematizar, organizar e padronizar as atividades e práticas a serem observadas na execução dos trabalhos de auditoria interna com o objetivo de dar maior segurança, confiabilidade e transparência as ações da Unidade Central de Controle Interno - UCCI.

A auditoria representa um elemento de fiscalização e se desdobra em um conjunto de métodos, procedimentos e técnicas. Assim como no Manual de Auditoria Interna do Tribunal de Contas da União, aprovado pela PORTARIA - TCU Nº 70, DE 09 DE MAIO DE 2022, este documento adotará as duas vertentes típicas da auditoria interna que são atividades de avaliação e de consultoria.

Em consonância com a ISSAI e a NBASP, no que tange a auditoria por avaliação, este Manual adotará as Auditoria Financeira, Auditoria Operacional e a Auditoria de Conformidade.

Diante disso, importa esclarecer que este documento não pretende esgotar todos os assuntos relativos à auditoria interna, visto que há inúmeras variantes relacionadas. A intenção como já explanado é, a padronização e o aperfeiçoamento dos procedimentos adotados pelos servidores envolvidos nos trabalhos de auditoria interna, utilização inteligente do tempo, maior eficiência e segurança na execução dos trabalhos, bem como aumentar o nível de conhecimento dos agentes públicos e da sociedade quanto aos aspectos que irão influenciar o processo de avaliação institucional.



O Manual é resultado de discussão temática dos servidores lotados na CGM, pesquisas realizadas em livros, manuais de auditoria de outros órgãos públicos, artigos, legislações, normas técnicas/profissionais, tendo sido usado principalmente como referencial teórico elaborados pela Controladoria Geral da União - CGU, Tribunal de Contas da União - TCU, Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo - TCE, Controladoria Geral de Florianópolis, Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI, Normas Brasileiras de Auditoria no Setor Público - NBASP'S, NBC TA (Normas Brasileira de Contabilidade de Auditoria Independente de Informação Contábil) entre outros.

Diante do disposto, espera-se que a experiência decorrente da aplicação desse manual possa promover importantes ajustes ao longo do tempo, sobretudo, na necessidade de introdução de métodos e procedimentos que sejam determinantes para a modernização da gestão governamental.

Sensato lembrar que o sucesso de todo e qualquer manual de padronização, ou de regras, depende, preponderantemente, do bom-senso de quem o utiliza, pois, o perigo das regras está na sua interpretação.



INTRODUÇÃO

O trabalho de auditoria interna desenvolvido na Unidade Central de Controle Interno – UCCI do Município de Linhares pode ser definido como um conjunto de técnicas empregadas com o objetivo de proporcionar a segurança necessária para expressar uma conclusão ou quando exigido emitir uma opinião livre de falhas no relatório e outros documentos, cuidando para que eles sejam elaborados com informações corretas, completas, equilibradas e úteis para os usuários e beneficiários da auditoria.

O objetivo geral deste manual é de aprimorar os métodos e técnicas de trabalho, garantir a uniformidade dos procedimentos e dar conhecimento aos diversos órgãos do Sistema de Controle Interno e outros usuários sobre os procedimentos gerais e básicos de rotina e procedimentos para a realização das atividades de auditoria interna de avaliação e consultoria.

São objetivos específicos deste manual:

- Disseminar interna e externamente, no âmbito do Poder Executivo Municipal de Linhares, a forma de atuação da Unidade Central de Controle Interno do Município de Linhares (UCCI), quando da realização da auditoria interna.
- Padronizar a metodologia e esclarecer as terminologias utilizadas pela UCCI, relacionados com a auditoria interna.
- Servir de instrumento de ensino, desenvolvimento, aperfeiçoamento e capacitação da equipe da UCCI.
- Melhorar a comunicação entre a equipe da UCCI. Entre ela e os órgãos de controle externo, consultores, especialistas, com os gestores, servidores, com demais interessados e a sociedade em geral.
- Estimular o desenvolvimento da qualidade dos trabalhos de auditoria interna produzidos pela UCCI.
- Dar maior transparência, segurança e confiança aos trabalhos.



A regulamentação mais detalhada e a apresentação de orientações adicionais, referentes às atividades contidas neste manual, devem ser objeto de normativos internos da Controladoria Geral. Na ausência ou omissão de normativos próprios poderão ser usados os de outros órgãos desde que sejam devidamente referenciados.

Resumidamente o conteúdo do manual está dividido em oito capítulos. O primeiro apresenta sobre o controle interno e a base de referência, aspectos legais e institucionais do sistema de controle interno. O segundo capítulo é mais voltado a auditoria interna, informa sobre os aspectos conceituais, elementos básicos e tipos de auditoria interna, classificações dos trabalhos, princípios e propósitos da auditoria interna previstos na ISSA E NBASP, atributos e prerrogativas na auditoria interna. No capítulo três traz informações sobre as normas relacionadas a pessoa do analista de controle interno. No capítulo quatro é apresentado sobre o PACI e o PAAI. O capítulo cinco é relacionado a informações gerais sobre as atividades de auditoria de avaliação e consultoria, que são melhor detalhadas no capítulo seis e sete. A fase de monitoramento foi tratada no capítulo oito.

Oportuno esclarecer que este Manual se perfaz em um documento de caráter técnico, não acadêmico, por vezes foram utilizadas passagens de documentos sem explicitar a fonte. Entretanto, importante frisar que todos os instrumentos usados foram indicados no item "referências".



1. CONTROLE INTERNO E UNIDADE CENTRAL DE CONTROLE INTERNO

O Controle Interno deve ser entendido como qualquer ação, método ou procedimento adotado por uma organização, compreendendo tanto a alta administração como os demais níveis gerenciais, relacionando com eficiência operacional e obediência às diretrizes estratégicas, visando aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas sejam atingidos de forma eficiente.

De acordo com o COSO, as atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da entidade. Podem ter natureza preventiva ou de detecção e abranger uma série de atividades manuais e automáticas, como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho do negócio. A noção de controle como instrumento de mitigação de riscos é, de maneira ampla, denominada de controle interno e é definida pelo COSO como:

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

De acordo com a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI, no documento intitulado, “Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público”:

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

O Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, nos anexos da Resolução TC nº 227/2011, expressa que:

Controle é toda atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação e/ou um



resultado, com o objetivo de verificar se está em conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determinam a legislação e as normas.

As atividades de controle interno permeiam numa cadeia formada por pessoas, que devem conhecer seus papéis, responsabilidades e limites de autoridade. Diante disso, ressaltamos o entendimento da INTOSAI: “Não importa quão bem planejado ou executado seja, o controle interno não pode dar segurança absoluta à gerência, em relação ao alcance dos objetos gerais”. Por isso, compreende-se que existe um nível “razoável” de segurança.

O Controle Interno, entendido como Unidade Central de Controle Interno do Município de Linhares é representado pela Controladoria Geral do Município – CGM, que integra a estrutura organizacional da Administração Pública do Município de Linhares, como está previsto na Lei Municipal 2.560/2005 e Lei Municipal 3.164/2012.

Entretanto, deve ser observado o caráter opinativo da Unidade Central de Controle Interno - UCCI, haja vista que o gestor pode ou não atender à proposta que lhe seja indicada, sendo dele a responsabilidade e risco dos atos praticados.

Nesse sentido, válido citar a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016:

Art. 2º Para fins desta Instrução Normativa, considera-se:
[...]

XVI - Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal: compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização, e tendo como órgão central a Controladoria Geral da União. Não se confunde com os controles internos da gestão, de responsabilidade de cada órgão e entidade do Poder Executivo federal.

Fica claro que os controles internos da gestão não devem ser confundidos com as atividades do órgão de Sistema de Controle Interno relacionadas no artigo 74 da Constituição Federal de 1988, nem com as atribuições da auditoria interna.



1.1. BASE DE REFERÊNCIA - ASPECTOS LEGAIS E INSTITUCIONAIS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Determina a Constituição Federal, em seu artigo 31, que a fiscalização do município seja exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo e, pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da Lei.

Nesse sentido, também a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, artigo 75, destaca a importância da atividade do controle interno, particularmente em relação à execução orçamentária, que compreende a legalidade dos atos, a fidelidade funcional dos agentes administrativos e o cumprimento do programa de trabalho.

Ao mesmo tempo, a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) determina, no artigo 59, que o sistema de controle interno de cada Poder, o legislativo, o Tribunal de Contas e o Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas de Gestão Fiscal. Já a Constituição do Estado do Espírito Santo define, no artigo 76, que os Poderes Legislativo e Executivo manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficiência e eficácia, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de créditos, avais e garantias, bem como dos direitos, obrigações e haveres do Estado;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Nos termos da Lei Orgânica do Município de Linhares ficou estabelecido no artigo 39 que a fiscalização contábil, financeira e orçamentária, operacional e patrimonial do Município e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Câmara Municipal, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.



Ainda, o parágrafo único do artigo 2º da Resolução 227 do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, de 25 de agosto de 2011, dispõe sobre a obrigatoriedade de instituir e manter sistema de controle interno, bem como as penalidades para os jurisdicionados que se omitirem.

Para assegurar o cumprimento do ordenamento legal, foi criado o Sistema de Controle Interno do município de Linhares, através da Lei Complementar nº 15, de 20 de junho de 2012, atualizada pela Lei Complementar nº 23, de 16 de agosto de 2013 e regulamentada pelo Decreto nº 1473, de 26 de agosto de 2013.

Na visão da Lei Municipal nº 3.164/12, o **Sistema de Controle Interno** refere-se, ao somatório de atividades de controle a ser exercido no cotidiano da organização, verificando o bom andamento da administração pública direta e indireta, atuando em todos os órgãos, setores e entidades relacionados ao Poder Executivo Municipal, no intuito de buscar a asseguarção dos ativos, da eficiência operacional, do cumprimento das normas legais e regulamentares.

Lei Municipal nº 3.164/12

Art. 33-A

[...]

§ 2º Sistema de controle interno é o somatório das atividades de controle exercidas no dia-a-dia em toda a organização, para assegurar a salvaguarda dos ativos, a eficiência operacional e o cumprimento das normas legais e regulamentares, verificando o bom e correto andamento da administração pública direta e indireta, atuando em todos os órgãos, setores e entidades do Poder Executivo Municipal.

Dentro do contexto, importa ressaltar que a Controladoria Geral do Município de Linhares - CGM, órgão de primeiro grau divisional diretamente vinculada ao Chefe do Poder Executivo, com status de Secretaria, representa a Unidade Central de Controle Interno - UCCI, que é responsável pelo Sistema de Controle Interno - SCI do Poder Executivo do Município de Linhares, o que não significa que a CGM é o Sistema como um todo.



2. DO PLANEJAMENTO DAS AÇÕES DO CONTROLE INTERO – PACI E DO PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA – PAAI

Antes de falar do Plano Anual de Auditoria Interna - PAAI é importante esclarecer que o Plano de Ação do Controle Interno – PACI é o instrumento formal por meio do qual a Unidade Central de Controle Interno deste Município dá ciência ao Chefe do Poder Executivo, aos órgãos da administração pública e a sociedade, sobre a programação dos diversos trabalhos a serem realizados.

O PACI deverá ser:

- a. Elaborado com independência e objetividade pela equipe da Unidade Central de Controle Interno;
- b. Ser aprovado pelo Controlador Geral;
- c. Protocolizado, até o último dia útil do mês de dezembro de cada ano, para ciência do Chefe do Poder executivo;
- d. Ser publicado no Portal da Transparência;

Tendo em vista que o presente manual se trata de auditorias internas, valioso esclarecer que o Plano Anual de Auditoria Interna – PAAI é parte integrante do PACI e é o instrumento pelo qual a UCCI dá publicidade a previsão das atividades de auditoria a serem realizadas, no ciclo estabelecido no planejamento.

Tem por finalidade definir os temas e macroprocessos a serem trabalhados, por meio de procedimentos com enfoque técnico, objetivo, ordenado, sistemático e disciplinado, contemplando ações que a UCCI considera relevantes para o fortalecimento da gestão, devendo ser elaborado, sempre que possível, com a utilização de metodologia baseada em riscos.

Na ausência de diretrizes disciplinas pela Controladoria Geral para elaboração do PACI, PAAI e outros planos poderão ser utilizados normativos relacionados a prática das atividades de auditoria interna com padrões internacionais e nacionais reconhecidamente aceitos, desde que devidamente citados.



O PAAI e outros planos contidos no PACI poderão passar por avaliação e revisão da programação em qualquer época sempre que houver necessidade de alteração ou ajustes convenientes à consecução dos trabalhos.

3. NORMAS RELATIVAS À PESSOA DO AUDITOR

Para efeito deste Manual, define-se o Auditor Interno do Município de Linhares, como o servidor habilitado, designado para realização dos trabalhos técnicos da Auditoria Interna do Município, tendo sido nomeados no cargo de Analistas de Controle Interno, conforme preceitua a Lei Complementar Municipal nº 51/2017.

Importa ressaltar que nas passagens desse manual estão sendo usados auditor interno e analista de controle interno com o mesmo sentido.

Como servidor público municipal, o analista de controle interno está sujeito às regras descritas no Estatuto dos Servidores Públicos Municipais – Lei nº 13.470/1990, dentre outras legislações e normas do Município.

No exercício de suas funções o Analista de Controle Interno deverá cumprir os seguintes requisitos éticos, além de outros previstos em normas de auditoria interna:

- a. Manter atitude de independência em relação aos Órgãos ou Unidades auditadas;
- b. Manter atitude de serenidade e comportar-se de maneira compatível com o exercício da função pública;
- c. Manter atitude de imparcialidade, de modo a não distorcer os objetivos de seus trabalhos, abstendo-se de emitir opinião preconcebida ou tendenciosa, induzida por convicções políticas ou de qualquer outra natureza;
- d. Guardar sigilo sobre dados e informações de natureza confidencial, cuja divulgação possa comprometer a imagem de pessoas ou os resultados dos



- trabalhos realizados, respeitando inclusive o que preconiza a Lei 12.527/11 e LGPD;
- e. Zelar para que pessoas não autorizadas não tenham acesso aos papéis de trabalho nos quais são registradas as informações referentes aos trabalhos de Auditoria;
 - f. Buscar permanente aprimoramento profissional, mantendo-se atualizado quanto às novas técnicas, legislações e demais instrumentos de trabalho relativos à sua área de atuação;
 - g. Possuir conhecimento da finalidade, extensão e profundidade do trabalho a realizar;
 - h. Esclarecer, sempre que possível, todas as dúvidas durante a realização da Auditoria;
 - i. Ser cortês com o auditado, sem, contudo, abrir mão das prerrogativas da função;
 - j. Recusar favores ou concessões das pessoas pertencentes, direta ou indiretamente, aos Órgãos e Unidades auditados;
 - k. Emitir opiniões sobre documentos ou situações examinadas, apoiando-se em fatos e evidências que permitam o convencimento razoável da realidade ou a veracidade dos fatos; e
 - l. Estar devidamente identificado;
 - m. Formalizar as solicitações e respectivas respostas sempre que necessário.

4. AUDITORIA INTERNA

4.1 CONCEITO DE AUDITORIA INTERNA

Reconhecidamente a auditoria é um elemento dos trabalhos de fiscalização e pode ser compreendida como um valioso instrumento que está à disposição do gestor público para asseguar a efetividade do controle.

A Auditoria do setor público ajuda a criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que os órgãos e os servidores públicos desempenharão suas

atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis.

Trata-se de um trabalho essencial, pois fornece aos órgãos de controle, aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

A NBASP (100, 18) e a ISSAI (100, 18), apresentam o conceito de Auditoria no Setor Público como sendo:

[...] um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis. (ISSAI 100,18) e (NBASP 100, 18)

Para fins deste manual, e seguindo o entendimento do Instituto dos Auditores Internos do Brasil e do TCU (Manual de Auditoria Interna do TCU, 2022) a auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria.





Diante de todo o exposto conclui-se que a Auditoria Interna é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão, pelos processos e resultados gerenciais, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou normativo, ou seja, compreendem os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração no cumprimento de seus objetivos.

Por fim, ressalta-se que a auditoria interna não se confunde com controle interno nem com a Unidade Central de Controle Interno.

4.2. ELEMENTOS BÁSICOS DE UMA AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO

Todas as auditorias deverão ser consideradas trabalhos de asseguarção, e contam com os mesmos elementos básicos: o auditor, a parte responsável, os usuários previstos (as três partes da auditoria), os critérios para avaliar o objeto e a informação resultante da avaliação do objeto. (ISSAI 100 E NBASP 100)

4.3. TIPOS DE AUDITORIA

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação ou de consultoria. Este manual classifica as Auditorias Internas em previstas e não previstas. Subclassifica as auditorias de avaliação em 3 grandes grupos, de acordo com a ISSA e a NBASP: Auditoria de Conformidade; Auditoria Financeira e Auditoria Operacional.

4.3.1 Classificação das Auditorias

- a. PREVISTA - referem-se aos trabalhos contidos no Plano Anual de Auditoria Interna – PAAI, e destina-se a acompanhar e avaliar a eficiência e eficácia



dos procedimentos de gestão e controle interno, adotados pelas unidades responsáveis e executoras dos sistemas administrativos, selecionados a partir de metodologia.

- b. NÃO PREVISTA – abrange a realização de trabalhos especiais de auditoria, não compreendidos no Plano Anual de Auditoria Interna. Objetivam a verificação de situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo efetuada para suprir demandas advindas do Prefeito Municipal, dos Gestores Municipais, dos Analistas de Controle Interno, do Ouvidor Geral, ou por solicitações de outras autoridades competentes e\ou de Órgãos Externos, devendo ter sua execução devidamente autorizada pelo Controlador Geral.

4.3.2 Subclassificação das Auditorias de Avaliação

Considerando disposições, principalmente, do TCU, do TCE, das NBASP 100 e ISSAI 100, as auditorias no Município de Linhares serão classificadas neste manual, de acordo com seu objetivo, em três tipos principais:

- a. AUDITORIA FINANCEIRA: foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro (NBASP 100/22).
- b. AUDITORIA OPERACIONAL: foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros



problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento (NBASP 100/22).

- c. AUDITORIA DE CONFORMIDADE: foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade fiscalizada. Essas normas – regras ou princípios que regem a gestão administrativa e financeira do setor público e a conduta de agentes públicos – podem decorrer da interpretação de textos de constituições federal e estaduais, tratados internacionais, leis, decretos, portarias, outros regulamentos, resoluções legislativas, políticas, códigos estabelecidos – inclusive de conduta –, termos acordados, atos normativos dos tribunais de contas, em especial do TCEES, etc. (NBASP 100/22).

4.4. TIPOS DE TRABALHOS DE AUDITORIA DE AVALIAÇÃO

Os trabalhos de auditoria no setor público podem ser classificados em dois tipos diferentes: trabalhos de certificação e trabalhos de relatório direto. (NBASP 100, 24 e 29).

As auditorias financeiras serão sempre trabalhos de certificação, tendo em vista que são baseadas em informações financeiras apresentadas pela parte responsável. Já as auditorias operacionais são, normalmente, trabalhos de relatório direto. As de conformidade podem ser trabalhos de certificação, de relatório direto ou ambos ao mesmo tempo, a depender do objeto, objetivo e extensão dos trabalhos.



Tabela 1: Objetivos e objetos das auditorias do setor público (NBASP 100, 22 e 30)		
Tipo de Auditoria	Objetivo	Objeto
Financeira	Determinar se a informação financeira (informação do objeto) é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro (as normas contábeis) e o marco regulatório aplicável, livre de distorções relevantes devido a fraude ou erro.	A posição patrimonial e financeira, o desempenho, o fluxo de caixa ou outros elementos que são reconhecidos, mensurados e apresentados em demonstrações financeiras preparadas pela administração. A informação do objeto são as demonstrações financeiras.
Operacional	Determinar se intervenções, programas e instituições do governo estão operando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento, respondendo questões chave de auditoria com o objetivo de apresentar recomendações para aperfeiçoamento, com base na análise das causas dos desvios dos critérios ou outros problemas.	Podem ser programas específicos, entidades, fundos ou certas atividades (com seus produtos, resultados e impactos), situações encontradas (incluindo causas e efeitos), assim como informações financeiras ou não financeiras sobre qualquer um desses objetos. O objeto de uma auditoria operacional é delimitado pelos objetivos e pelas questões de auditoria.
Conformidade	Determinar se um particular objeto, atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, com as normas que regem a entidade auditada, incluindo regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.	Podem ser atividades, transações financeiras ou informações. Em trabalhos de certificação sobre conformidade, o auditor foca na informação do objeto, que pode ser uma declaração de conformidade com uma estrutura de relatório estabelecida e padronizada. O objeto de uma auditoria de conformidade é delimitado pelo escopo da auditoria.

Tabela 1: Tipos de Auditoria – Possíveis Objetivos e Objetos

4.5. PRINCÍPIOS E PROPÓSITOS DA AUDITORIA INTERNA

A ISSAI 100 e NBASP 100 estabelecem princípios fundamentais aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria do setor público, independentemente de sua forma ou contexto.

Trata-se de um compêndio dos principais procedimentos de auditoria do setor público. Para fins de apresentação, eles foram agrupados em princípios relacionados aos requisitos organizacionais, englobando o comportamento genérico do auditor durante a auditoria e princípios relativos às etapas específicas do processo de auditoria. Para melhor visualização apresentamos a tabela que segue abaixo.

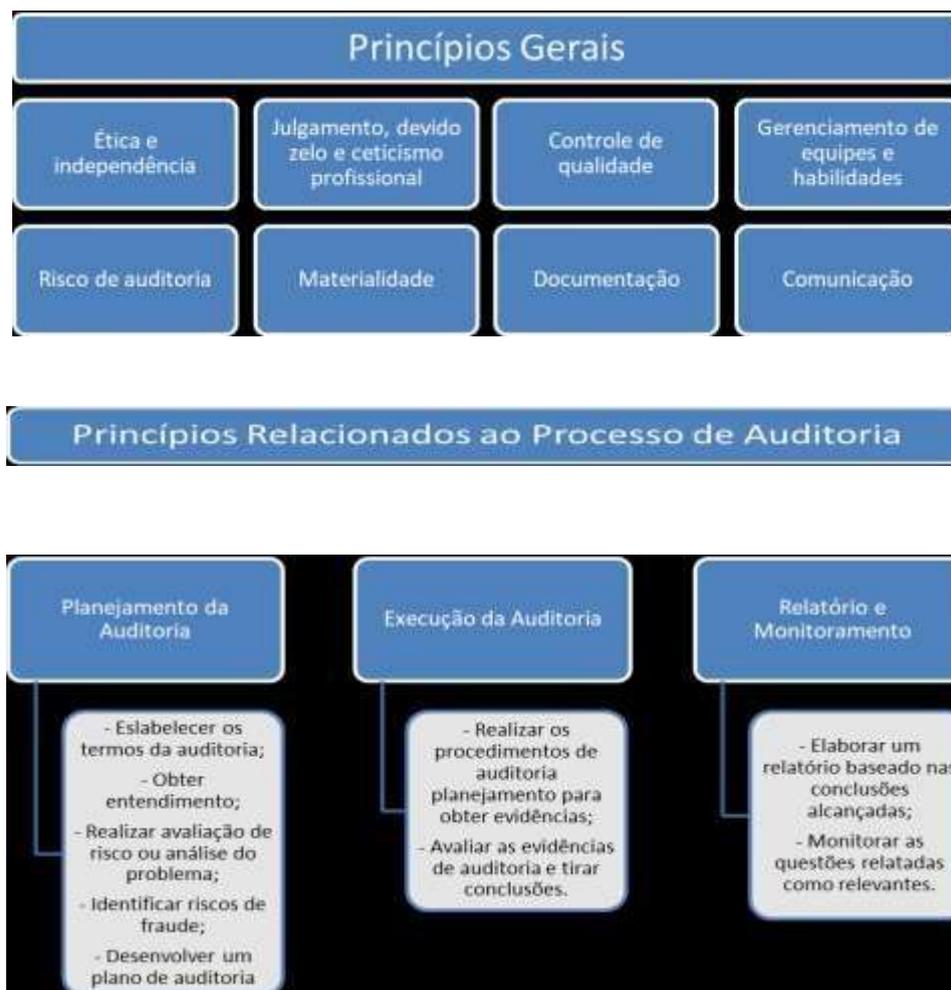


Imagem 3 - Fonte: Manual de Auditoria de Conformidade de 2021 do TCE

A descrição e especificação dos princípios indicados nas figuras acima podem ser verificados na NBASP 100, 34 a 51.

São propósitos da auditoria interna (NBASP 100, 20):



- a. Contribuir para a boa governança;
- b. Fornecer aos usuários previstos, com independência, informações objetivas e confiáveis, conclusões ou opiniões baseadas em evidências suficientes e apropriadas, relativas às entidades públicas;
- c. Aperfeiçoar a accountability e a transparência, promovendo melhorias contínuas e permanente confiança no uso apropriado de recursos e bens públicos e no desempenho da administração pública;
- d. Fortalecer a efetividade dos órgãos que, dentro do ordenamento constitucional, exercem funções gerais de controle e correção sobre o governo, bem como dos responsáveis pela gestão de atividades financiadas com recursos públicos;
- e. Criar incentivos para mudança ao proporcionar conhecimento, análises abrangentes e recomendações bem fundamentadas para aprimoramentos.

4.6. ATRIBUTOS DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA

Sem prejuízo do cumprimento das competências organizacionais atribuídas em normativos internos do Município de Linhares, a atuação da Controladoria Geral, por meios de suas auditorias internas buscará:

- a. Prover os gestores de informações acuradas, objetivas e tempestivas;
- b. Atuar em convergência com padrões nacionais e internacionais, amplamente aceitos, para a prática das atividades de avaliação e consultoria;
- c. Executar os trabalhos com proficiência e zelo profissional devido;
- d. Adotar as salvaguardas necessárias nas atividades que podem eventualmente comprometer a independência e objetividade;
- e. Aperfeiçoar seus conhecimentos, habilidades e competências por meio do desenvolvimento profissional contínuo;
- f. Gerenciar as atividades de modo a garantir a qualidade em todos os aspectos da atividade de auditoria interna, buscando o aperfeiçoamento contínuo; e



- g. Observar o padrão de conduta ética estabelecido aos servidores do Município de Linhares e os princípios éticos que regem a atividade de auditoria interna.

4.7. PRERROGATIVAS NA AUDITORIA INTERNA

Na execução da auditoria interna, dentre outras prerrogativas, tem-se:

- a. Garantia de acessibilidade aos dados necessários para a realização do trabalho de fiscalização;
- b. Garantia das condições necessárias à realização das atividades de controle interno;
- c. Requisição, verbal ou por escrito, de documentos e de informações, bem como a fixação de prazo para o seu atendimento;
- d. Ter acesso livre, direto e irrestrito ao corpo diretivo e gerencial dos entes auditados;
- e. Atuar com a necessária liberdade junto às gerências e chefias intermediárias de qualquer ente auditado;
- f. Ter livre acesso ao resultado dos trabalhos de todos os conselhos, comitês, comissões, auditorias e grupos de trabalho operacionais e estratégicos vinculados à Administração Pública;
- g. Ter independência para definir o objetivo, o escopo e a metodologia da auditoria, assim como realizar todos os trabalhos que julgar necessários para suportar sua opinião e dar ao exame a devida abrangência;
- h. Executar seu trabalho livre de interferências que possam limitar o objetivo, escopo e a exatidão dos exames ou impedir sua realização;
- i. Aplicar todos os procedimentos de auditoria recomendados especificamente para cada tipo de auditoria e, não se desviar deles, nem comprometer a qualidade, a extensão e os objetivos dos exames, quer por pressões de tempo e programação, quer por influências internas e/ou externas.



No exercício de suas funções, os analistas de controle interno devem observar a proteção à informação de acesso restrito e aos dados pessoais, nos termos da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação - LAI) e da Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais - LGPD).

Ressalta-se que a independência da auditoria interna consiste na ausência de circunstâncias que ameacem sua capacidade de conduzir suas responsabilidades de maneira imparcial e a unidade e seus auditores devem estar livre de interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos e na comunicação dos resultados das avaliações e consultorias.

Nesse sentido, caberá ao Controlador Geral, após ser cientificado da situação, informar sobre possíveis interferências e suas implicações à autoridade máxima do órgão auditado e, em última instância ao Chefe do Poder Executivo Municipal, que avaliarão e decidirão sobre as providências cabíveis.

Os trabalhos de avaliação e consultoria devem ser conduzidos com objetividade pelos auditores internos, evitando-se qualquer conflito de interesses, tanto real como aparente, que possa comprometer seu julgamento profissional.

São exemplos de situações que podem prejudicar a objetividade dos auditores internos:

- a. Envolvimento anterior com o objeto do trabalho de avaliação e consultoria;
- b. Expectativa de alteração de lotação para a unidade examinada em um futuro próximo;
- c. Assunção, sem evidências para fundamentar a opinião, que a área objeto de avaliação ou consultoria não possa apresentar problemas, com base exclusivamente em opiniões positivas de trabalhos anteriores ou experiências pessoais;



- d. Realização de auditoria de avaliação em unidades onde trabalhe cônjuge, companheiro ou parente em linha reta, colateral ou por afinidade, até o terceiro grau; e
- e. Prestação de serviços de avaliação em unidades técnicas onde tenha desempenhado qualquer trabalho durante os doze meses anteriores.

Este manual não considera como presunção de prejuízo à objetividade se auditores internos realizarem auditoria de consultoria em unidades onde tenham trabalhado anteriormente. Entretanto, o mesmo não se aplica a atividade de auditoria de avaliação.

Os analistas de controle interno devem declarar impedimento nas situações que possam afetar o desempenho das suas atribuições e, em caso de dúvidas sobre potencial risco para a objetividade, devem buscar orientação junto à chefia imediata.

Cabe ao Controlador Geral decidir sobre as situações de ameaça à objetividade dos auditores internos, em trabalho de avaliação e consultoria, e as medidas cabíveis visando solucioná-las; ou quando a situação recair sob a autoridade máxima do órgão, caberá ao Chefe do Poder Executivo a decisão, após apresentação de recomendação do Controlador Geral.

A unidade de auditoria interna, bem como a equipe de um trabalho individual de avaliação ou consultoria, deve possuir, coletivamente, a proficiência necessária ao desempenho de suas responsabilidades.

Caso a equipe de analistas de controle interno não possuam a proficiência necessária para realizar um serviço de avaliação ou consultoria, o Controlador Geral deve procurar obter orientação e assistência competentes para realizar o trabalho, o que pode ser feito por meio de solicitação de especialistas de outras unidades do Poder Executivo Municipal, ou se for o caso, optar por evitar a realização dos trabalhos.



5. DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, que será prioritariamente prevista no PAAI. A realização de auditorias que não estiverem previstas no PAAI deverá ser autorizada pelo Controlador Geral.

5.1 ATIVIDADES PRELIMINARES

São procedimentos administrativos preliminares para o início da fase de planejamento dos trabalhos de auditoria:

- a. Os trabalhos de auditoria terão início a partir da expedição, pelo Controlador Geral, de Ordem de Serviço de Auditoria - OSA (apêndice A), ou outro agente a quem for delegado tal competência. A OSA deverá ser protocolizada (física ou eletronicamente) e conter no mínimo:
 - I. ordem de numeração anual (exemplo: OSA nº 001/2023);
 - II. objeto ou macroprocesso;
 - III. definição do servidor ou da equipe responsável pelo trabalho de auditoria interna;
 - IV. estabelecimento de prazo para apresentação dos resultados dos trabalhos;
 - V. definição do líder da equipe, quando for caso;
 - VI. solicitação de apresentação de termo de não impedimento e/ou suspeição.

- b. Os servidores indicados terão dois dias úteis para apresentar o termo de não impedimento ou suspeição (Apêndice B) ou se declarar (fundamentadamente) impedido ou suspeito. Caso, o servidor se declare impedido ou suspeito, e se acatada pelo Controlador Geral, será retificada a OSA.



- c. Quando o elemento surpresa não for essencial ao desenvolvimento dos trabalhos, o Controlador Geral encaminhará, com a antecedência necessária, Ofício de Apresentação (Apêndice C) do servidor ou equipe responsável pelo trabalho de auditoria interna e Comunicação de Fiscalização (Apêndice D) ao responsável pela secretaria, ou entidade da administração indireta.
- d. Sempre que o servidor ou equipe responsável pelo trabalho de auditoria interna julgar necessário visitar o órgão fiscalizado, requisitar dele informações ou realizar reuniões - presenciais ou virtuais - deverá lançar mão do Ofício de Requisição, assinado pelo Líder da equipe ou pelo responsável pelos trabalhos (Apêndice E).

5.2 PAPEIS DE TRABALHO

Os papéis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor ou fornecida a este durante a auditoria. Eles integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, filmes, meios eletrônicos ou quaisquer outros que assegurem o objetivo a que se destinam.

É importante considerar que os papéis de trabalho podem ter funções distintas, de acordo com a fase da fiscalização:

Na fase de planejamento: orientar a execução do método empregado.

Na fase de execução: documentar os resultados dos procedimentos realizados, a obtenção e avaliação das evidências de auditoria, o desenvolvimento dos achados, a formação de conclusões e formulação de propostas.

Cada método de coleta de evidências - por exemplo, observação, inspeção e indagação - exige papéis de trabalho específicos, a serem desenhados de forma



a garantir a obtenção de evidências suficientes e apropriadas, a fim de permitir à equipe formar conclusões acerca das questões de auditoria.

Na fase de elaboração do relatório: auxiliar a revisão dos achados e sua sustentação em evidências suficientes e apropriadas.

Os papéis de Trabalho produzidos deverão ter no mínimo informações sobre:

- a. Identificação do Papel de Trabalho com referência a fase em que foi elaborado;
- b. Identificação de quem elaborou e quem revisou;
- c. Data da elaboração;
- d. Indicação do órgão ou entidade auditada;
- e. Assunto a que se refere;
- f. Numeração de páginas, com referência ao respectivo papel de trabalho no rodapé;

5.3 OFÍCIO REQUISIÇÃO

A requisição de documentos e informações, durante todas as fases da fiscalização – planejamento, execução e relatório – deve observar no mínimo o modelo apresentado no Apêndice E.

Os analistas de controle interno devem estar atentos para:

- a. Fixar prazo para seu atendimento, estabelecido, sempre que possível e desde que não comprometa o prazo de execução, em comum acordo com o representante da entidade fiscalizada.
- b. O ofício de requisição deve ser entregue mediante atestado de recebimento na segunda via ou confirmação de recebimento eletrônica – contendo nome legível do recebedor e/ou matrícula -, a qual se constitui em papel de trabalho da fiscalização.



- c. Os documentos fornecidos pela entidade fiscalizada devem identificar quem os elaborou ou forneceu e a fonte da informação, além de estarem legíveis, datados e assinados.
- d. A equipe deve identificar os documentos recebidos, correlacionando-os ao item do ofício de requisição a que se referem.
- e. Deve-se observar que tanto o ofício de apresentação como eventuais reiterações de ofício de requisição devem alertar o responsável para as penalidades previstas nos artigos 14 e 17 da Lei Municipal 23/2013.
- f. A negativa de atendimento, o não atendimento ou o atendimento parcial de solicitações feitas devem ser objeto de registro do fato no relatório da respectiva fiscalização. Além disso, tais situações devem ser comunicadas imediatamente ao supervisor do trabalho, com fins de orientação quanto às providências necessárias a serem adotadas pela equipe.

6. DOS TRABALHOS DE CONSULTORIA

Os serviços de consultoria são atividades que possuem objetivo e escopo acordados com a unidade solicitante, a fim de contribuir com a melhoria dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos, sem que os analistas de controle interno, assumam qualquer responsabilidade da administração.

Esses serviços poderão ter como origem, solicitação específica dos secretários e equiparados, do chefe do poder executivo, determinação de órgãos de controle externo, e a partir de trabalhos da Unidade Central de Controle Interno.

Durante a elaboração do PAAI, a UCCI avaliará, dentro do conjunto dos possíveis trabalhos levantados, as solicitações recebidas, para fins de aceitação e inclusão como proposta de trabalho no respectivo plano, levando em consideração, entre outros aspectos, o seguinte:



- a) se há potencial de a atividade adicionar valor e aperfeiçoar os processos de governança, gestão de riscos e controles internos;
- b) se os auditores internos possuem proficiência necessária à realização do serviço; e
- c) se o serviço de consultoria proposto poderá gerar potenciais prejuízos à independência da UCCI ou à objetividade dos analistas.

6.1. TIPOS DE CONSULTORIA

Entre os tipos de consultoria pode-se citar:

a. ASSESSORIA:

O serviço de assessoria consiste na produção e fornecimento de informações, bem como formulações de recomendações, como forma de aconselhamento, em resposta às necessidades específicas da administração relatadas no termo de entendimento.

Os resultados apresentados pela equipe de consultoria servem como elementos adicionais para auxiliar o consulente na tomada de decisão, não se destinando a oferecer conclusões quanto à autorização ou aprovação de determinado ato de responsabilidade da administração.

Nesse contexto, a assessoria não envolve abordagem de achado, com rigidez na comparação entre situação existente e critério para evidenciar discrepâncias, mas com o propósito de identificar oportunidades para melhoria de processos de trabalho ou desempenho da unidade.

b. FACILITAÇÃO:

O serviço de facilitação consiste na condução de sessões de auto avaliação, especialmente de gestão de riscos, com a participação de um ou mais analistas de controle internos como facilitadores.



Os analistas de controle internos são responsáveis pela condução do processo, não assumindo responsabilidade pela identificação e análise dos riscos e controles.

A autoavaliação de controles é um processo mediante o qual a efetividade dos controles internos de uma unidade é avaliada pela própria administração, com o propósito de fornecer asseguração razoável que seus objetivos serão alcançados.

c. TREINAMENTO:

O serviço de treinamento consiste em atividade de capacitação de servidores de outras unidades de modo a atender necessidades específicas para o aperfeiçoamento dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

6.1.1. Etapas da Consultoria

Na realização da consultoria de assessoria e facilitação são aplicadas, no que couber, as etapas de planejamento, execução e comunicação dos resultados definidos para o trabalho de avaliação, ressalvados os procedimentos descritos neste item.

A equipe pode providenciar adaptações nos procedimentos de consultoria, com vistas a melhorar a qualidade e os resultados dos trabalhos, com prévia discussão e anuência do controlador geral dos trabalhos.

No início do serviço, os dirigentes da UCCI e da unidade consulente devem firmar termo de entendimento, de modo a definir expectativas relacionadas, por exemplo, objetivos, escopo, prazo de execução, responsabilidades e monitoramento, devendo ter a devida atenção as especificidades de cada trabalho.



Para contribuir no desenvolvimento do serviço de consultoria, de modo a garantir abordagem sistemática e disciplinada na realização do trabalho, a equipe poderá elaborar matriz de planejamento, a ser aprovada pelo controlador geral, ou a quem ele delegar tal função.

O relatório de consultoria comunicará à unidade consulente, de modo geral, os objetivos, o escopo, a metodologia aplicada e as conclusões, mas poderá variar na forma e conteúdo, dependendo da natureza do trabalho e das necessidades do solicitante. No caso específico do relatório da autoavaliação de controles, caso previsto no termo de entendimento, esse será assinado por todos os participantes do processo.

As eventuais recomendações encaminhadas à unidade consulente, caso a UCCI entenda conveniente para a melhoria de processos de trabalho, servirão como subsídio para a tomada de decisão do dirigente, que avaliará sua aplicação dentro do contexto de outros fatores e circunstâncias conjunturais inerentes à unidade.

O envio do relatório deverá ser feito diretamente a autoridade máxima do órgão requisitante e será de caráter opinativo.

No decorrer de todo o trabalho de consultoria, a equipe deve manter a independência e objetividade. Em qualquer momento, havendo percepção de possíveis prejuízos a esses atributos, deverá comunicá-los ao Controlador Geral.

7. DOS TRABALHOS DE AVALIAÇÃO

As auditorias de avaliações, neste Manual, estão divididas em: **CONFORMIDADE, OPERACIONAL E FINANCEIRA.**

É importante registrar que os serviços de avaliação podem compreender objetivos múltiplos ou sobrepostos. Assim, um determinado serviço de avaliação



pode apresentar, simultaneamente, aspectos operacionais e de conformidade, por exemplo.

Este Manual apresenta como etapas dos processos de auditoria interna:

- Planejamento;
- Execução;
- Comunicação dos Resultados; e
- Monitoramento

7.1. PLANEJAMENTO

O Planejamento da Auditoria é a função administrativa que estabelece antecipadamente onde se pretende chegar, o que deve ser feito, quando, como e em que sequência. É a etapa na qual se deve planejar as ações para assegurar que a auditoria seja conduzida de maneira eficiente e eficaz. (NBASP 100, 48 e 49)

Os auditores começam a etapa do planejamento pela análise preliminar do objeto, a fim de definir os objetivos, as questões sobre o objeto e a delimitação do escopo, compatíveis com o tempo disponível e a alocação de recursos.

Este manual divide a fase de planejamento em 4 etapas macro que servirão de norte para os trabalhos. Ressalta-se que elas poderão ser complementadas ou suprimidas a depender do tipo de fiscalização, por questões de custo-benefício, em função de sua complexidade, ou quando não for possível a execução.

Neste Manual, a fase de planejamento das fiscalizações será organizada em torno das seguintes etapas:

- a. Levantamento preliminar;
- b. Definição do objetivo e escopo;



- c. Definição do critério;
- d. Elaboração de programa de trabalho e/ou matriz de planejamento.

7.1.1. Levantamento preliminar

Vencidas as providências administrativas preliminares, começa a etapa de análise do objeto da fiscalização, na qual a equipe deve reunir um conjunto de informações relevantes para obter entendimento suficiente para estabelecer objetivos, questões e escopo do trabalho.

No contexto da fase de planejamento é importante lembrar que as informações a serem levantadas e/ou obtidas por meio de solicitação à entidade/órgão auditado podem variar conforme a unidade auditada e o objetivo da auditoria, por isso apresentamos abaixo rol não exaustivo de procedimentos e levantamentos que podem ser realizados:

- a. inclusão do trabalho no plano de auditoria interna;
- b. riscos significativos para o alcance desses objetivos;
- c. controles existentes para manter o risco dentro de um nível aceitável;
- d. oportunidades de melhoria;
- e. entendimento das estratégias, objetivos, indicadores de desempenho e riscos relacionados à atividade, ao processo ou à unidade (verificar se há avaliações de risco conduzidas pela unidade);
- f. pesquisa de normas, jurisprudência e demais informações sobre políticas e procedimentos da atividade, processo ou unidade;
- g. análise dos resultados de avaliações e consultorias anteriores;
- h. entrevistas com servidores e gestores;
- i. entendimento dos sistemas de TI usados;
- j. mapeamento de processos;
- k. elaboração de matriz de riscos e controles;
- l. estrutura organizacional da entidade auditada e respectivas autoridades existentes;

- m. orçamento nos últimos anos;
- n. planejamento estratégico e operacional;
- o. gerenciamento de riscos e controles internos;
- p. legislação, as normas e as instruções específicas aplicáveis;
- q. organogramas, os fluxogramas, as rotinas e os manuais;
- r. fatos relevantes publicados pela imprensa acerca da unidade auditada;
- s. informações constantes nos relatórios de outros órgãos de controle;
- t. informações, decisões, determinações, orientações e resultados decorrentes de fiscalizações anteriores do controle interno, e de órgãos de controle externo;
- u. diligências pendentes de atendimento.

Válido esclarecer que o objeto da fiscalização, pode ser dentre outros:



Imagem 4 - Fonte: Própria da UCCI de Linhares. Alguns conceitos pode ser localizados no glossários deste manual



Importante identificar o macroprocesso para especificar os processos e definir o objeto da auditoria. Exemplo: No caso de transferência voluntárias (convênios) representa um macroprocesso, no qual podem ser identificados os processos: levantamento de necessidade para firmar o convênio, concessão, execução e prestação de contas.

Ainda na fase de levantamentos entra, se for o caso, a elaboração da matriz de risco e controle – ou revisão de uma existente – que é prática usada para identificar riscos que possam impactar os objetivos da atividade ou do processo, bem como os controles de mitigação.

É importante esclarecer que tanto os documentos e informações levantadas, quanto a experiência e julgamento do profissional são necessários para determinar as informações úteis para desenvolvimento do trabalho de auditoria.

7.1.2. Definição do objetivo e escopo

Na elaboração do PAAI, os trabalhos são selecionados com objetivos preliminares, mediante exame abrangente dos macroprocessos estabelecidos.

Posteriormente, na etapa de planejamento do trabalho individual, o levantamento preliminar permite um melhor entendimento sobre os riscos relacionados ao objeto a ser auditado, de modo a contribuir no desenvolvimento de objetivos específicos, mais detalhados, conferindo, assim, a concepção da auditoria.

As questões de auditoria são elaboradas para nortear o trabalho e buscar satisfazer, mediante suas respostas, o objetivo geral da auditoria previamente definido.

O escopo é a delimitação do trabalho e deve explicitar amplitude do objeto avaliado, é a abrangência e limites de uma auditoria e inclui dentre outras, uma descrição dos locais físicos e virtuais, funções, unidades organizacionais, atividades e processos, bem como o período de tempo e critérios.



A matriz de risco e controle pode contribuir para a definição das questões de auditoria e do escopo, possibilitando selecionar os riscos significativos da atividade ou do processo que merecem atenção, bem como os controles correspondentes, cuja eficácia e efetividade devam ser objeto de avaliação.

Assim, se a equipe elaborou um mapa de processos e identificou os principais riscos deverá formular questões de auditoria que verifiquem a materialização desses riscos. A questão de auditoria é construída a partir de um possível achado, que, na verdade, é o risco anteriormente identificado.

Resumidamente com base na NBASP 100,48:

1. Objetivo é o conjunto de questões que o trabalho pretende responder;
2. Escopo é o conjunto de recortes de objeto que serão analisados e os critérios que serão utilizados para responder a cada questão do trabalho; e
3. Objeto são os “pedaços” do setor público que serão analisados pelo trabalho.

7.1.3. Definição do critério

Na etapa de planejamento a equipe também deve especificar os critérios que serão usados como referência para avaliar o objeto. Eles podendo ser específicos ou mais gerais, ser extraídos de várias fontes, como: normas – regras ou princípios que regem a gestão administrativa e financeira do setor público e a conduta de agentes públicos – decorrentes da interpretação de textos de constituições federal e estaduais, tratados internacionais, leis, decretos, portarias, outros regulamentos, resoluções legislativas, políticas, códigos estabelecidos – inclusive de conduta –, termos acordados, atos normativos dos tribunais de contas, em especial do TCEES, etc. (NBASP 100, 22 e 27)



O critério reflete como deveria ser a gestão. É o padrão usado para determinar se uma entidade, programa, projeto ou atividade atende aos objetivos fixados; situação ideal ou esperada, conforme normas de controle interno, legislação aplicável, princípios de contabilidade, boas práticas administrativas, etc.

Nas avaliações de natureza operacional, os auditores internos devem verificar a extensão na qual a administração estabeleceu critérios para determinar se os objetivos e metas têm sido alcançados. No caso de avaliações de natureza financeira ou de conformidade, os critérios devem ser definidos com base na estrutura normativa aplicável.

7.1.4. Elaboração de Programa de Trabalho - Matriz de Planejamento

O planejamento deve ser desenvolvido e documentado em um programa de trabalho, também denominado de matriz de planejamento, o qual deve ser aprovado pelo controlador geral antes de sua execução, podendo ser ajustado, também mediante a anuência do controlador geral, em decorrência de novas informações e conhecimentos adquiridos no decorrer da auditoria.

O programa de trabalho constitui um importante instrumento de planejamento e pode ser produzido, preferencialmente, na forma de matriz de planejamento, segundo o modelo previsto no Apêndice F. Esse papel de trabalho deve conter no mínimo o enunciado do objetivo, as diversas questões de auditoria e, para responder a cada uma, identificar os critérios a serem utilizados como referências para a avaliação do objeto, as informações requeridas, as fontes de informação, os procedimentos e os possíveis achados, além da indicação do auditor ou equipe responsável pela execução do procedimento e do período em que ele deve ser aplicado.

É importante que o programa de trabalho também denominada matriz de planejamento contenham as informações necessárias para identificar e respaldar o trabalho de planejamento da auditoria. Ele deverá ser submetido ao



controlador geral para apreciação se cumpriu os requisitos previstos neste Manual, e aprovação para iniciar a fase de execução dos trabalhos.

Na hipótese de sugerir alteração na matriz de planejamento o Controlador Geral deverá retornar o processo ao servidor ou equipe responsável pelos trabalhos expondo suas razões e sugerir as modificações.

Caso a equipe acolha as sugestões, deve realizar as alterações para posterior aprovação, entretanto, se a equipe não concordar, total ou parcialmente, com o Controlador Geral, deve promover as mudanças solicitadas e registrar a divergência em apêndice específico do projeto de fiscalização, no qual devem ser expostas as motivações técnicas apresentadas pelo Controlador Geral e as da equipe pela não aceitação.

7.2 EXECUÇÃO

A execução é a fase na qual os procedimentos previstos na matriz de planejamento são efetuados com o objetivo de identificar, avaliar e documentar informações suficientes, confiáveis, relevantes e úteis para cumprir os objetivos. Nesse sentido entende-se que:

- a. Informação suficiente é factual, adequada e convincente de forma que uma pessoa prudente e informada chegaria às mesmas conclusões que o auditor;
- b. Informação confiável é a melhor informação possível de ser obtida através da utilização de técnicas de auditoria interna apropriadas;
- c. Informação relevante dá suporte às observações e recomendações do trabalho e é consistente com os objetivos do trabalho de avaliação; e
- d. Informação útil auxilia a organização a atingir as suas metas.

O analista ou equipe de trabalho responsável pela auditoria deve avaliar as informações obtidas para evidenciar a existência de fatos relevantes para o



trabalho, mediante processo de comparação entre condição (situação existente) e critério (situação desejada).

Este manual considera que os fatos relevantes para o trabalho podem ser desfavoráveis, quando demonstram discrepância no confronto entre a condição e o critério, estes serão qualificados como achados de auditoria, ou favoráveis, quando apontam boas práticas de gestão.

Para os fatos relevantes desfavoráveis, a equipe deve registrá-los na matriz de achados, conforme modelo do Apêndice G. Ressalta-se que o preenchimento é obrigatório, de modo a contribuir para melhor compreensão dos achados e subsidiar a elaboração do relatório de auditoria. Antes do encerramento da fase de execução a matriz de achados deve ser revista e poderá ser discutida com o Controlador.

A fase de execução observará também:

- a. Revisão da Matriz de Planejamento;
- b. Realização, quando for o caso, de reunião de apresentação da equipe de fiscalização, com os dirigentes e demais responsáveis pela governança da entidade fiscalizada, ou com representantes designados por eles, podendo ser presencial ou virtual;
- c. Reuniões, sempre que necessário, com os dirigentes e demais responsáveis pela governança da entidade fiscalizada, ou com representantes designados por eles, ou com servidores que executam as ações, podendo ser presencial ou virtual;
- d. Ofício de apresentação da equipe assinado pelo Controlador Geral (anexo I), contendo pelo menos:
 - i. apresentação do servidor ou equipe responsável pelos trabalhos;
 - ii. esclarecimento dos objetivos, o escopo e os critérios da auditoria;
 - iii. a informação de que a entidade encontra-se sob fiscalização;



- iv. solicitação, quando for o caso, de disponibilização de ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe, conta de usuário e senha para acesso aos sistemas de tecnologia da informação;
 - v. solicitação de designação de uma pessoa de contato da entidade;
 - vi. previsão de penalidades no caso de obstrução aos trabalhos ou sonegação de informações.
- e. Executar procedimentos de auditoria que forneçam evidência de auditoria suficiente e apropriada para respaldar o relatório de auditoria. NBASP (100, 49). A equipe deve se nortear pela matriz de planejamento e aplicar os métodos definidos, segundo o cronograma e o encadeamento lógico nela estipulados;
- f. Documentar a realização de todos os procedimentos e de seus resultados, demonstrando se foram executados conforme o planejado;
- g. Desenvolver os achados de auditoria utilizando e preenchendo a matriz de achados;
- h. Realização de requisição de documentos, devendo observar o Apêndice E;
- i. Apresentação dos achados de auditoria:
- a) Desenvolvidos os achados, a equipe deve apresentá-los à entidade ou órgão fiscalizado e dar oportunidade aos responsáveis para comentar, esclarecer, explicar, corroborar, contrapor ou criticar as informações apresentadas (NBASP 12/29 e 100/49);
 - b) A comunicação deverá ser realizada por meio de ofício de submissão de achados (Apêndice H) direcionado ao responsável pela unidade auditada, devendo o documento estar assinado pelo líder da equipe ou servidor responsável pelo trabalho. Poderá ser parte do ofício de submissão de achados a matriz de achados ou relatório sintético de achados;
 - c) A equipe poderá decidir, considerando a necessidade de finalizar a fiscalização no prazo, se apresenta todos os achados por um único ofício ou se utiliza mais de um ofício para essa finalidade, à medida que os achados são desenvolvidos;



- d) Para cada achado de auditoria, deverá ser informado os critérios de auditoria, a situação encontrada, os objetos nos quais foram identificadas não conformidades relevantes, as evidências que suportam o achado, as causas e os efeitos da não conformidade e as propostas de encaminhamento voltadas à sua correção ou melhoria da gestão do objeto da fiscalização.
- e) A equipe deve incorporar aos achados de auditoria, de forma resumida, os comentários porventura realizados pelos dirigentes e demais responsáveis pela governança da entidade fiscalizada e incluir os documentos eventualmente apresentados na documentação de auditoria.
- f) Realizar as devidas revisões, modificações e conclusões;
- g) Ao término da execução, a equipe poderá agendar reunião de encerramento – presencial ou virtual – com os dirigentes e demais responsáveis ou com representantes designados por eles.

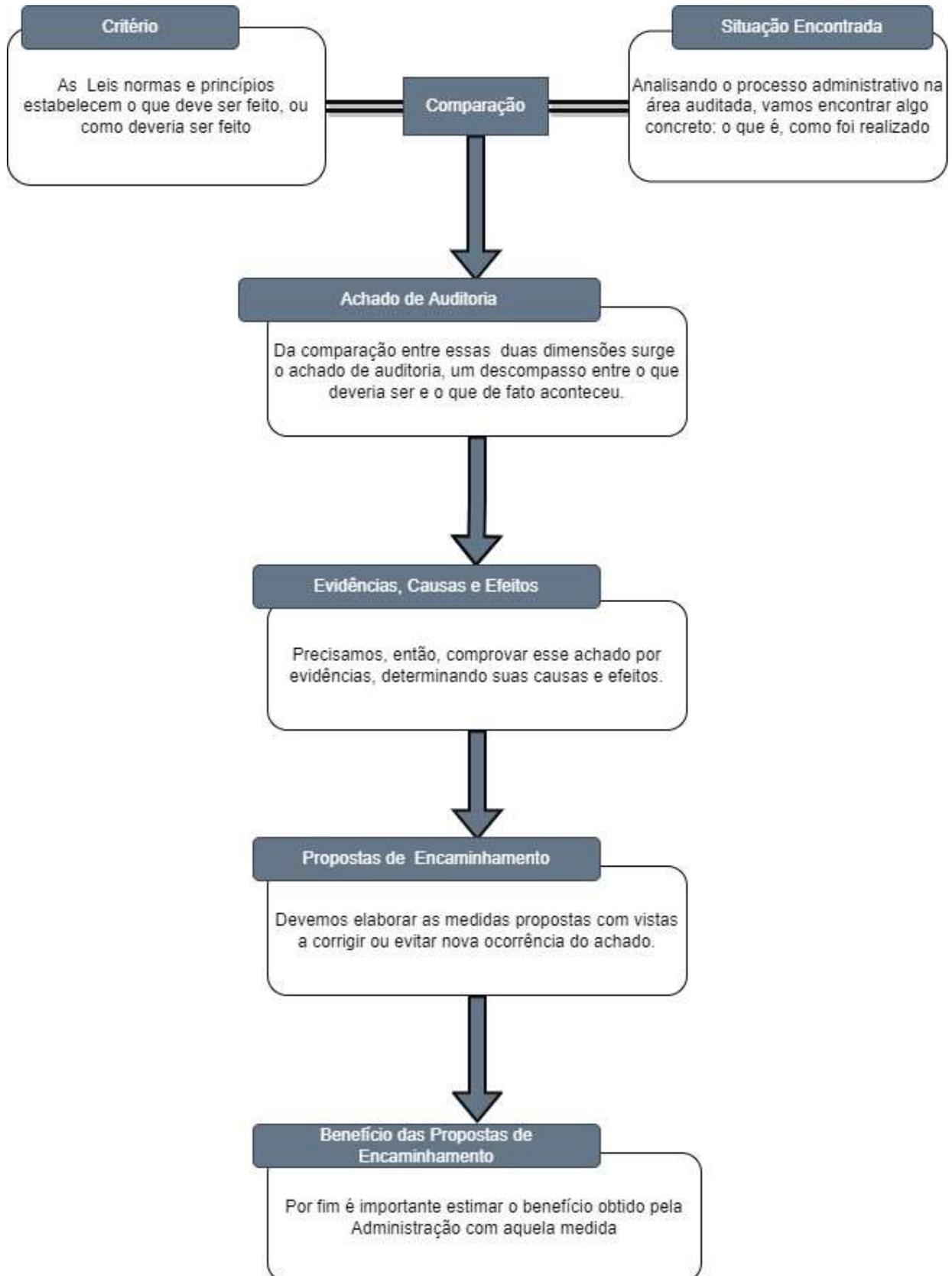


Imagem 4: Fonte: BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Auditoria governamental**. Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Carlos Alberto Sampaio de Freitas, Ismar Barbosa Cruz, Luiz Akutsu; Coordenador: Antonio Alves de Carvalho Neto. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011. p. 312.

7.2.1. Procedimentos Auditoria

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

Devem ser levados em consideração para a escolha dos procedimentos a serem utilizados: a) a extensão, a época e a natureza dos procedimentos; b) a capacidade que o procedimento detém de contribuir para o alcance dos objetivos da auditoria; c) a relação custo x benefício de realização dos procedimentos.

Extensão: amostra ou universo a ser examinado do **teste de auditoria**.

Época: refere-se ao momento em que os procedimentos são aplicados.

Natureza: diz respeito ao que fazer - testes de controle ou testes substantivos-, e como fazer - técnicas de auditoria - para testar determinado assunto de auditoria.



Elaboração própria com base no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal



Para realização dos testes, ainda na etapa de planejamento, deverá ser avaliado o método de amostragem e elaborado o Plano Amostral (Apêndice I), definindo o que será utilizado na auditoria para seleção da amostra.

Quando os testes de auditoria recaem sobre atividades, transações e outros assuntos, que não controles, denominam-se testes substantivos. Porém, se recaem sobre controles internos, são chamados de testes de controle.

TESTES DE CONTROLE

Os testes de controle também denominados de “testes de observância”, “testes de procedimentos” ou, ainda, “testes de conformidade”, consistem em verificar, aplicando os procedimentos de auditoria planejados, se os controles-chave, considerados como tais pelo auditor, realmente impedem ou revelam a ocorrência de falhas nas atividades controladas e se eles estão funcionando da forma estabelecida e se subdividem em dois grupos:

- a. testes de desenho e implementação, realizados na fase de planejamento como procedimentos preliminares de avaliação do risco de controle; e
- b. testes de efetividade operacional, realizados na fase de execução, com o fim de confirmar a avaliação preliminar do risco de controle.

Atenção:

Testes de Controle visam verificar se as atividades de controle:

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

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

Ao planejar e executar testes de controle, o auditor interno governamental deve:

- a) executar procedimentos para obter evidência de auditoria sobre a efetividade operacional dos controles, incluindo:



- o modo como os controles foram aplicados ao longo do período;
- a consistência dos controles;
- por quem ou por quais meios eles foram aplicados.

b) determinar se os controles a serem testados dependem de outros controles (controles indiretos) e, caso afirmativo, se é necessário obter evidência de auditoria que suporte a operação efetiva desses controles indiretos.

https://www.gov.br/defesa/pt-br/arquivos/lai/auditoria/ciset/manuais-normativos-e-pop/manual_orient_tecnica_atividade_auditoria_interna_governamental.pdf

TESTES SUBSTANTIVOS OU PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS

Os testes substantivos ou procedimentos substantivos consistem na aplicação de procedimentos de auditoria para verificar a suficiência, a exatidão e a validade dos dados obtidos, examinar ou testar a substância ou a realidade econômica das transações subjacentes - as atividades, as operações, os atos e fatos e os registros que originam ou dão suporte à informação do objeto. Esses testes também se subdividem em dois grupos:

- a. testes de detalhes; e
- b. procedimentos analíticos substantivos.

Os procedimentos substantivos subdividem-se em:

a) 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;

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

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

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

https://www.gov.br/defesa/pt-br/arquivos/lai/auditoria/ciset/manuais-normativos-e-pop/manual_orient_tecnica_atividade_auditoria_interna_governamental.pdf

Para ficar mais claro:

Os **controles formais** dizem respeito aos controles contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial. O gestor será avaliado se executou suas atividades com responsabilidade fiscal, dentro da lei.



Os **controles substantivos** dizem respeito àquilo que o gestor conseguiu fazer com os recursos financeiros disponíveis, se conseguiu atender com qualidade a um número maior de crianças nas escolas municipais ou se melhorou o atendimento nos postos de saúde do município.

Os controles formais, feitos pelo órgão central de controle do município, assim como os controles substantivos, feitos por secretários e prefeito, são denominados controles internos. A avaliação feita pelo Tribunal de Contas, que compreende aspectos formais e substantivos, é denominada controle externo.

Os controles formais são feitos por acompanhamento dos sistemas contábil, financeiro, orçamentário e financeiro aos quais o município tem acesso, além de eventuais auditorias e inspeções locais onde o gestor trabalha.

Já os controles substantivos de eficiência e eficácia dos gastos serão avaliados, primeiro, pelos secretários municipais e pelo prefeito e, depois, serão objeto de avaliação do Tribunal de Contas e da Câmara dos Vereadores, que vão querer saber das crianças nas escolas e dos atendimentos nos postos de saúde, entre outras metas sociais.

Silva, Jorge Vieira. Controladoria Pública. Soluções Educacionais Integradas.

TÉCNICAS DE AUDITORIA

Este manual adota as diretrizes contidas no manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal de 2017, no que tange as orientações para aplicação das técnicas de auditoria

É importante que cada técnica de auditoria seja utilizada de forma adequada e que o auditor entenda que elas não são excludentes, mas complementares. Tendo em vista a vasta possibilidade de técnicas de auditoria que podem ser utilizadas, ressalta-se que este Manual não tem por objetivo apresentar todas elas, mas elencar algumas.

Seguindo o disposto no manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal do ano de 2017, do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União Secretaria Federal de Controle Interno, apresentamos uma lista de técnicas de auditoria no Apêndice J.



7.2.2. Evidência

Evidência de auditoria é qualquer informação utilizada pelo auditor para comprovar que o objeto está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis. A evidência pode tomar várias formas, tais como A NBASP (100, 49):

- a. Registros de transações em papel ou meio eletrônico;
- b. Comunicações externas escritas ou em meio eletrônico;
- c. Observações feitas pelo auditor e testemunho oral ou escrito de agentes da entidade auditada.

As evidências de auditoria são as informações e os dados coletados, analisados e avaliados pelo auditor, utilizando as técnicas de auditoria para sustentar os achados e as conclusões do trabalho (NBASP 100, 49), e para ter validade, devem ser registradas em papéis de trabalho organizados e devidamente referenciados.

Os achados preliminares podem ser comunicados e discutidos com a entidade auditada para confirmar sua validade, apresentados por meio do ofício de submissão prévia de achados. Os achados preliminares poderão ser formalizados por relatório sintético de achados, pela própria matriz de achados ou relatório descritivo, a depender do entendimento do servidor ou equipe responsável pelos trabalhos.

Utilizando como base norteadora o manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal de 2017, e as diretrizes da IN SFC nº 03, de 2017, tem-se que os atributos das evidências são a suficiência, a confiabilidade, a fidedignidade, a relevância e a utilidade, que serão melhor explicados no Apêndice K.



7.3 COMUNICAÇÃO DE AUDITORIA

O processo de trabalho das auditorias envolve a elaboração de um relatório para comunicar os resultados da fiscalização às partes interessadas, aos responsáveis pela governança e ao público em geral. Portanto, é responsabilidade da equipe emitir um relatório da fiscalização, elaborado com base nas conclusões alcançadas (NBASP 100/51).

A comunicação de resultados consiste na oportunidade que a UCCI tem de reforçar o valor dos trabalhos de auditoria perante a organização, ressaltando a capacidade da auditoria interna de contribuir para o alcance dos objetivos da gestão.

Para tanto, é necessário garantir que as comunicações sejam: claras, completas, concisas, construtivas, objetivas, precisas e tempestivas.

A UCCI deve comunicar os resultados dos trabalhos por meio de relatórios ou outros instrumentos elaborados pela Controladoria Geral, admitidos em normas de comunicação oficial, outras normas aplicáveis a órgãos superiores de controle (por exemplo: TCE; TCU; CGU) e boas práticas de auditoria interna.

A forma e o conteúdo de um relatório dependerão da natureza da auditoria, dos usuários previstos, das normas aplicáveis e dos requisitos legais. O mandato do órgão de auditoria governamental e outras leis ou regulamentos aplicáveis podem especificar o formato e a redação dos relatórios, que podem ser de forma longa ou forma curta. Segundo a NBASP 100, 51, existem os trabalhos de certificação e de relatório direto:

“Relatórios de forma longa” geralmente descrevem em detalhes o escopo, os achados e as conclusões da auditoria, incluindo os efeitos potenciais e as recomendações construtivas para possibilitar a adoção de medidas corretivas. “Relatórios de forma curta” são mais condensados e geralmente elaborados em formato mais padronizado.

Trabalhos de certificação - Nos trabalhos de certificação, o relatório de auditoria pode expressar uma opinião quanto a estar a informação sobre o objeto, em todos os aspectos relevantes, livre de distorções ou se o objeto



está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os critérios estabelecidos. Em um trabalho de certificação, o relatório é, geralmente, chamado de Relatório do Auditor.

Trabalhos de relatório direto - Nos trabalhos de relatório direto, o relatório precisa declarar os objetivos da auditoria e descrever como eles foram abordados na auditoria. Isso inclui os achados e as conclusões sobre o objeto e pode também incluir recomendações. Informações adicionais sobre critérios, metodologia e fontes de dados podem também ser incluídas, e quaisquer limitações ao escopo da auditoria devem ser descritas.

No Apêndice L, foi disciplinado a estrutura do Relatório.

8. MONITORAMENTO

Inicialmente frisasse que a responsabilidade pelo atendimento às recomendações emitidas pelas UCCI compete, em primeiro lugar, aos gestores das Unidades Auditadas.

O monitoramento consiste na adoção de ações pela UCCI, a fim de verificar se as medidas foram implementadas pela Unidade Auditada e se estão de acordo com as recomendações emitidas ou com o plano de ação acordado e se aquelas medidas foram suficientes para solucionar a situação apontada como inadequada frente aos critérios adotados.

Deve-se incluir o monitoramento da implementação de recomendações Plano de Ação do Controle Interno – PACI, caso não seja determinado imediatamente após apresentação dos resultados da auditoria interna.

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

- a. estabelecimento de prazo para o envio de resposta pela Unidade Auditada;
- b. recebimento e avaliação de respostas da Unidade Auditada;
- c. realização de testes, quando necessário;
- d. comunicação à Unidade Auditada das conclusões obtidas pela UCCI;



- e. estabelecimento de um processo de comunicação da situação da implementação das recomendações aos usuários previstos;
- f. registro dos trabalhos.

No caso de monitoramento de implementação de recomendações oriundas de trabalhos de consultoria a UCCI deve definir durante o planejamento do trabalho, em conjunto com a Unidade Auditada, se haverá monitoramento e a forma de realizá-lo, devendo essa definição ser documentada adequadamente.

No âmbito da auditoria relativa a Prestação de Contas, somente podem ser objeto de monitoramento as recomendações pertinentes ao objetivo e escopo daquele trabalho.

A conclusão dos trabalhos de monitoramento, além da avaliação quanto ao grau de implementação das recomendações, informará, sempre que possível, os benefícios atribuídos à auditoria, em decorrência das medidas adotadas pelo gestor.

Os resultados das atividades de monitoramento serão comunicados também mediante a apresentação de Relatório.

O titular da UCCI pode, em razão da materialidade, relevância, risco ou oportunidade, encaminhar imediatamente ao Chefe do Poder Executivo ou ao Chefe Máximo dos órgãos da Administração Indireta os resultados de determinada ação de monitoramento, para conhecimento e considerações que entender pertinentes.

Demais aspectos relacionados à forma e sistemática do monitoramento podem ser objeto de orientação interna da UCCI.



GLOSSÁRIO

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

AUDITOR – pessoa que tem a responsabilidade pela auditoria ou as pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias (ISSAI 100, 25 e NBASP 100, 24-25);

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

CRITÉRIOS – referências usadas para avaliar ou mensurar o objeto. Dependem dos objetivos e do tipo de auditoria e podem ser extraídos de várias fontes, incluindo leis, regulamentos, padrões, princípios sólidos e boas práticas (ISSAI 100, 27 e NBASP 100, 27);

CRITÉRIOS - são as referências usadas para avaliar o objeto. Cada auditoria deve ter critérios adequados às circunstâncias daquela auditoria. Na determinação da adequação dos critérios, o auditor deve considerar sua relevância e compreensibilidade para os usuários previstos, assim como sua integridade, confiabilidade e objetividade (neutralidade, aceitabilidade geral e comparabilidade com os critérios utilizados em auditorias similares). Os critérios utilizados podem depender de uma série de fatores, incluindo os objetivos e o tipo de auditoria. Critérios podem ser específicos ou mais gerais, e podem ser extraídos de várias fontes, incluindo leis, regulamentos, padrões, princípios sólidos e boas práticas. Os critérios devem estar disponíveis para os usuários previstos para lhes permitir entender como o objeto foi avaliado ou mensurado. (NBASP 100,27)

INFORMAÇÃO DO OBJETO – resultado da avaliação ou mensuração do objeto de acordo com os critérios aplicáveis (ISSAI 100, 28 e NBASP 100, 28). Em



trabalhos de certificação, a informação do objeto é elaborada e apresentada pela parte responsável (p. ex., demonstrações financeiras, prestações de contas); em trabalhos de relatório direto, a informação do objeto é preparada e apresentada pelo próprio auditor no seu relatório (p. ex., auditorias operacionais).

OBJETO – refere-se à informação, condição ou atividade que é mensurada ou avaliada de acordo com certos critérios (ISSAI 100, 26 e NBASP 100, 26). É o item que é mensurado ou avaliado de acordo com os critérios aplicáveis (NBCTO 3000, 12(y));

PARTE RESPONSÁVEL – aquela que tem a incumbência de gestão do objeto, de elaboração da informação sobre o objeto ou de atender recomendações e cumprir determinações acerca do objeto, e podem ser pessoas ou organizações (ISSAI 100, 25 e NBASP 100, 24-25);

RISCO - possibilidade de ocorrer um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos da Unidade Auditada. Em geral, o risco é medido em termos de impacto e de probabilidade. (MOT)

RISCO DE AUDITORIA - consiste na possibilidade de que a informação ou atividade sujeita a exame contenha erros significativos ou irregularidades e não sejam detectadas na execução da auditoria. Deste modo, é a possibilidade de emitir um relatório de auditoria incorreto por não ter detectado esses erros ou irregularidades significativas que modificariam a opinião expressa no relatório. (MOT).

RISCO DE CONTROLE - risco de que um erro ou classificação indevida materiais que possam constar de uma afirmação não sejam evitados ou detectados tempestivamente pelos controles internos da entidade. (MOT).

RISCO DE DETECÇÃO - é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções. (MOT).

RISCO INERENTE - risco a que uma organização está exposta sem considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto. (MOT).

RISCO RESIDUAL - risco a que uma organização está exposta após a implementação de ações gerenciais para o tratamento do risco. (MOT).



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

TRABALHOS DE CERTIFICAÇÃO - a parte responsável mensura o objeto de acordo com os critérios e apresenta a informação do objeto, sobre a qual o auditor então obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para expressar uma conclusão. (NBASP 100, 29)

TRABALHOS DE RELATÓRIO DIRETO - é o auditor quem mensura ou avalia o objeto de acordo com os critérios. O auditor seleciona o objeto e os critérios, levando em consideração risco e materialidade. O resultado da mensuração do objeto, de acordo com os critérios, é apresentado no relatório de auditoria na forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma opinião. A auditoria do objeto pode também proporcionar novas informações, análises ou novas perspectivas. (NBASP 100, 29)

USUÁRIOS PREVISTOS – pessoas, organizações ou grupos destas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria. Podem ser órgãos legislativos, de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral (ISSAI 100, 25 e NBASP 100, 24-25);



REFERÊNCIA

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). **Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. 2017. Aprovado pela Instrução Normativa SFC nº 3, de 9 de junho de 2017. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>>. Acesso em: 24 fev.2023.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. 2017. Instrução Normativa SFC/CGU nº 8, de 6 de dezembro de 2017. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>>. Acesso em: 06 de mar. 2023.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP):** NBASP Princípios e NBAS Normas. Disponível em: <<https://irbcontas.org.br/nbasp/>>. Acesso em: 23 mar 2023.

ESPIRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – TCE. **Manual de Auditoria de Conformidade 2.0**. Vitória. 2021. Disponível em: <<https://www.tcees.tc.br/biblioteca/ato-normativo/detalhes-ato-normativo/?id=4210>> Acesso em: 25 mar. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria Interna do Tribunal de Contas da União**. Aprovado pela Portaria-TCU Nº 70, de 09 de maio de 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/E6/90/E6/77/27EA0810B4FE0FF7E18818A8/BTCU_09_de_10_05_2022_Especial%20-%20Manual%20de%20Auditoria%20Interna%20do%20TCU.pdf> Acesso em: 29 mar. 2023.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI) – **ISSAI 100** –

Fundamental Principles of Public Sector Auditing (2013). Tradução de Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2017. Disponível em <<http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: mar. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União - Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo. **Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos**. 2017. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>>. Acesso em: 04 abr. 2023.



ISO31000.NET. ABNT NBR IEC 31010:2021. **Gestão de riscos:** técnicas para o processo de avaliação de risco. 2021.Ed.2ª. Disponível em: <<https://iso31000.net/visualize-a-nova-norma-iec-31010-2019/>>. Acesso em: 10 abr.2023.

FLORIANÓPOLIS. Prefeitura de Florianópolis. Secretaria Municipal de Transparência, Auditoria e Controle. **Manual de Auditoria Interna.** 2019. Ed.2ª. Disponível em: https://www.pmf.sc.gov.br/arquivos/arquivos/pdf/19_08_2019_15.17.22.daef44dbd21eeb6b76cf562648c5df9b.pdf> Acesso em: 09 mar. 2023.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Instituto Serzedello Corrêa. **AUDITORIA BASEADA EM RISCO.** Etapa I – Segurança em Auditoria. 2020. Disponível em: https://contas.tcu.gov.br/ords/f?p=ISCNET2_PAR:106:::NO:106:P106_COD:202132. Acesso em:



APÊNDICE A

ORDEM DE SERVIÇO DE AUDITORIA - OSA

OSA/ CGM/ nº XX/ 20XX.

A Ordem de Serviço de Auditoria - OSA estabelece a abertura de trabalhos de auditoria conforme elementos descritos abaixo:

Objeto ou Macroprocesso:
Órgão ou Unidade:
Servidor ou Equipe:
Prazo para apresentação dos resultados:

O Termo de não impedimento e/ou suspeição deverá ser anexado/incluído no processo de auditoria.

Linhares/ES , XX de XXXXXX de 20XX.

Controlador Geral



**APÊNDICE B - TERMO DE DECLARAÇÃO DE NÃO IMPEDIMENTO E/OU
SUPEIÇÃO**

TERMO DE DECLARAÇÃO DE NÃO IMPEDIMENTO E/OU SUPEIÇÃO

Em atenção as normas de auditoria, declaro não estar impedido ou suspeito de participar da auditoria objeto da OSA nº 000/20XX, contida no Processo xxxxx.

Linhares/ES , XX de XXXXXX de 20XX.

Analista de Controle Interno



APÊNDICE C – OFÍCIO DE APRESENTAÇÃO

Ofício/CG nº xx/20xx

Linhares, xx de setembro de 20xx.

Ilmº. Senhor

xxxxxx

Secretário Municipal de xxxxx
Linhares/ES

Assunto: Apresentação do Servidor ou Equipe responsável pelos trabalhos de Auditoria

Senhor Secretário,

Considerando a Lei Complementar nº 023/2013, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Município, especialmente o art. 5º, que estabelece às competências do Órgão Central de Controle Interno;

Considerando o processo administrativo nº xx/20xx, que contém a Ordem de Serviço de Auditoria / OSA Nº 000/20xx;

Apresentamos o servidor ou equipe responsável pelos trabalhos de auditoria (listar nome; matrícula; cargo;).

Informamos que líder da equipe e o supervisor dos trabalhos são (listar nome; matrícula; cargo;).



PREFEITURA MUNICIPAL DE LINHARES

CONTROLADORIA GERAL DE LINHARES

Agradecemos antecipadamente a colaboração dessa Unidade Gestora e solicitamos que seja garantido o livre acesso as instalações, documentos e informações necessárias à execução dos trabalhos.

Atenciosamente,

XXXXXX

Controlador Geral

XXXXXX

Controlador Adjunto

XXXXXX

Subcontrolador



APÊNDICE D – OFÍCIO DE COMUNICAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO

Ofício/CG nº xx/20xx

Linhares, xx de setembro de 20xx.

Ilmo. Senhor

xxxxxx

Secretário Municipal de xxxxx

Linhares/ES

Senhor Secretário,

Assunto: Comunicação de Fiscalização – Auditoria

Considerando a Lei Complementar nº 023/2013, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Município, especialmente o art. 5º, que estabelece às competências do Órgão Central de Controle Interno;

Considerando o processo administrativo nº xx/20xx, que contém a Ordem de Serviço de Auditoria / OSA Nº 000/20xx;

Considerando o Plano Anual de Auditoria Interna contido no Plano de Ação do Controle Interno do exercício de 20xx;

Comunicamos que esta Unidade Central de Controle Interno realizará trabalho de fiscalização do tipo auditoria nessa Unidade Gestora, com o objetivo de (descrever objetivo), com data de início prevista para XX/XX/XXXX quando será apresentado o servidor ou a equipe responsável pelos trabalhos de auditoria.

Caso os documentos devam ser disponibilizados no órgão:

Informamos que o servidor ou equipe responsável pelo trabalho de auditoria se apresentará nessa Unidade Gestora na data provável de xx/xx/xx, às xx horas.



Desse modo, solicitamos que sejam disponibilizados os documentos e informações abaixo listados.

1. (documento ou informação)
2. ...

Caso os documentos devam ser disponibilizados no digitalmente / eletronicamente:

Desse modo, solicitamos que sejam inicialmente disponibilizados, e enviados por (informar a forma de envio, por exemplo: e-mail) até o dia (indicar a data) os documentos listados abaixo:

1. (documento ou informação)
2. ...

Nessa oportunidade, solicitamos que seja definido um servidor como ponto focal para contato durante o período da auditoria e que no caso de impossibilidade do cumprimento das solicitações dispostas, que seja apresentada justificativa por escrito.

Atenciosamente,

XXXXXX
Controlador Geral

OU

XXXXXX
Controlador Adjunto

OU

XXX
Subcontrolador



APÊNDICE E – OFÍCIO DE REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES E DOCUMENTOS

Ofício/CG nº xx/20xx

Linhares, xx de setembro de 20xx.

Ilmº. Senhor

XXXXXX

Secretário Municipal de xxxxx
Linhares/ES

Senhor Secretário,

Assunto: Requisição de informações, documentos ou informação de visita técnica.

Considerando a Lei Complementar nº 023/2013, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Município, especialmente o art. 5º, que estabelece às competências da Unidade Central de Controle Interno;

Considerando a Ordem de Serviço de Auditoria / OSA Nº 000/20xx;

Considerando a necessidade de instrução do Processo xxxxxx/xx, solicitamos:

1. Documento / informação
2.

Cumpre-nos informar que a execução do trabalho está condicionada a prazos, o que nos impõe estabelecer a data de xx/xx/xx, para o atendimento da solicitação. Oportunamente, ressaltamos que caso haja impossibilidade no atendimento da demanda, seja formulado, por escrito, justificativa e encaminhada no prazo estabelecido.

Respeitosamente,

XXXXXX

Líder da Equipe OU servidor



APÊNDICE F – MATRIZ DE PLANEJAMENTO

MATRIZ DE PLANEJAMENTO DA OSA / CGM Nº XX/20XX

PAPEL DE TRABALHO Nº:								
PROCESSO Nº:								
ÓRGÃO/ENTIDADE:								
OBJETO DA AUDITORIA:								
OBJETIVO:								
ITEM	QUESTÕES DE AUDITORIA	POSSÍVEIS ACHADOS	CRITÉRIOS DE AUDITORIA	INFORMAÇÕES REQUERIDAS	FONTES DE INFORMAÇÃO	PROCEDIMENTOS	ANALISTA /EQUIPE	PERÍODO

Linhares, xx de xx de 20xx.

Analista de Controle Interno – Líder
MatrículaAnalista de Controle Interno
MatrículaSupervisor / Controlador Geral
Matrícula**Observações:**

O modelo da matriz de planejamento pode ser adaptado, com a anuência do supervisor.

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

Possíveis Achados: O que a análise vai permitir dizer. Possíveis conclusões ou achados que podem ser obtidos a partir da análise das informações coletadas.

Critério: padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado.



Informações requeridas: informações necessárias para responder às questões de auditoria.

Fontes de informação: identificação de onde as informações requeridas estão disponíveis.

Procedimentos: conjunto de técnicas com a finalidade de obter evidências e analisá-las.

Analista / Equipe: servidor (analista de controle interno) ou equipe responsável pelo trabalho de auditoria interna.

Período: prazo estabelecido para realização do trabalho de auditoria interna.



APÊNDICE G – MATRIZ DE ACHADOS

MATRIZ DE ACHADOS DA OSA / CGM Nº XX/20XX

PAPEL DE TRABALHO Nº:								
PROCESSO Nº:								
ÓRGÃO/ENTIDADE:								
OBJETO DA AUDITORIA:								
OBJETIVO:								
ITEM	ACHADOS DE AUDITORIA	SITUAÇÃO ENCONTRADA	CRITÉRIOS	EVIDÊNCIAS	CAUSAS	EFEITOS	PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO	PT

Linhares, xx de xx de 20xx.

Analista de Controle Interno – Líder
MatrículaAnalista de Controle Interno
MatrículaSupervisor / Controlador Geral
Matrícula**Observações:**

O modelo da matriz de planejamento pode ser adaptado, com a anuência do supervisor.

Achado de Auditoria: título genérico sobre o achado.

Situação Encontrada: descrição sobre a condição existente, identificada e documentada durante a fase de execução da avaliação.

Critério: padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado.



Evidência: informações coletadas, analisadas e avaliadas pelos auditores para apoiar os achados e as conclusões do trabalho.

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

Efeitos: consequência da divergência entre a condição e o critério. Pode ser positivo, correspondendo a benefícios alcançados, ou negativo, correspondendo ao risco ou exposição que sofre o objeto avaliado por não estar conforme com o padrão esperado.

Proposta de Encaminhamento: ciência da situação encontrada ou recomendações para adoção de providências com a finalidade de corrigir falhas ou aperfeiçoar processos, em relação à condição identificada. Devem ser redigidas de modo a tratar as causas das deficiências identificadas ou, se não for possível identificá-las, mitigar seus efeitos.

PT: Papel de Trabalho – documentos e informações que serão usadas para respaldar os trabalhos.



**APÊNDICE H – OFÍCIO DE REQUISIÇÃO – SUBMISSÃO PRÉVIA DE
ACHADOS**

Ofício/CG nº xx/20xx

Linhares, xx de setembro de 20xx.

Ilmo. Senhor

xxxxxx

Secretário Municipal de xxxxx
Linhares/ES

Senhor Secretário,

Assunto: Submissão prévia de achados.

Considerando a Lei Complementar nº 023/2013, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Município, especialmente o art. 5º, que estabelece às competências da Unidade Central de Controle Interno;

Considerando a instrução do Processo xxxx que contém a Ordem de Serviço de Auditoria / OSA Nº 000/20xx;

Considerando o disposto no Manual de Auditoria Interna e nas Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público – NBASP, solicitamos a opinião de (Tratamento destinado ao destinatário) sobre os seguintes achados de auditoria:

1. Achado 1 (Critérios. Situação. Evidências. Causas. Efeitos. Propostas de Encaminhamento);
2. Achado 2 (Critérios. Situação. Evidências. Causas. Efeitos. Propostas de Encaminhamento);
3.

Solicitamos que informe se concorda ou não com cada achado, apresente os esclarecimentos e justificativas que entenda ser pertinente para esclarecer circunstâncias e fatores que contribuíram para sua ocorrência e corroborar ou



contrapor o entendimento adotado pelos analistas de controle interno. Enfatizamos que no caso de discordância deverão ser encaminhados documentos comprobatórios que suportem o ponto de vista.

Solicitamos, ainda, que (tratamento) se manifeste em relação às propostas de encaminhamento apresentadas, referente a cada achado, informando se concorda ou não em adotá-las, o prazo que julgar necessário para adoção de cada medida e, caso queira apresente propostas alternativas.

Importa lembrar que a execução dos trabalhos está condicionada ao cumprimento de prazos, o que nos impõe estabelecer a data de xx/xx/xxxx, para atendimento desta demanda.

Alertamos que respostas encaminhadas após a data estabelecida, somente serão consideradas na redação final do relatório, caso a análise dos mesmos não implique em atraso na finalização dos trabalhos.

Oportunamente esclarecemos que esta requisição visa a obtenção da opinião dessa Unidade em relação aos achados de auditoria, com a finalidade de qualificar o relatório.

Respeitosamente,

XXXXXX

Líder da Equipe OU servidor



APÊNDICE I – PLANO AMOSTRAL

PLANO AMOSTRAL DA OSA / CGM Nº XX/20XX

PAPEL DE TRABALHO Nº:						
PROCESSO Nº:						
ÓRGÃO/ENTIDADE:						
OBJETO DA AUDITORIA:						
OBJETIVO DO PLANO AMOSTRAL: (descrever o objetivo de usar a amostragem, explicando a inviabilidade de utilização de censo)						
Iten	Tipo da Amostragem	Documentos analisados (unidade de amostragem)	Técnica de amostragem a ser utilizada	Procedimento	Universo do ponto de controle (população)	Critério de seleção da amostra

Linhares, xx de xx de 20xx.

Analista de Controle Interno – Líder
MatrículaAnalista de Controle Interno
MatrículaSupervisor / Controlador Geral
Matrícula**Observações:**

Tipo da Amostragem – Amostragem é do tipo probabilística ou não probabilística.

Documentos analisados (unidade de amostragem) - As unidades de amostragem podem ser itens físicos (por exemplo, cheques relacionados em comprovante de depósito, lançamentos de crédito em extratos bancários, faturas de venda ou saldos de devedores) ou unidades monetárias.

Técnica de amostragem a ser utilizada – Probabilística (aleatória simples; aleatória estratificada; aleatória conglomerada, ...). Não- probabilística (amostra



por conveniência, amostra por julgamento, amostra por cotas, amostra bola de neve, amostra desproporcional, ...)

Procedimento – descrever como será realizado os trabalhos de amostragem

Universo do ponto de controle (população) – População é o conjunto completo de dados sobre o qual a amostra é selecionada e sobre o qual o analista de controle interno deseja concluir sua opinião.

Critério de seleção da amostra - Definição e descrição da amostra, tamanho e itens selecionados para compor a amostra.

Os principais métodos para selecionar amostras correspondem ao uso de seleção aleatória, seleção sistemática e seleção ao acaso.

APÊNDICE J – TÉCNICAS DE AUDITORIA

Este Apêndice apresenta lista não exaustiva de tipos de técnicas de auditoria, tendo usado como fonte principal o manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal de 2017.

Sumário

1. TÉCNICAS DE AUDITORIA	3
1.1. INSPEÇÃO	3
1.1.1. Aplicação da Técnica de Inspeção	5
1.2. OBSERVAÇÃO.....	6
1.2.1. Aplicação da Técnica de Observação	8
1.3. ANÁLISE DOCUMENTAL	9
1.3.1. Técnicas na Análise Documental	9
1.3.2. Análise de Conteúdo	12
1.4. CONFIRMAÇÃO EXTERNA OU CIRCULARIZAÇÃO.....	12
1.4.1. Aplicação da Confirmação Externa ou Circularização	13
1.5. INDAGAÇÃO ESCRITA OU ORAL (ENTREVISTA).....	14
1.5.1. Aplicação da Indagação	15
1.6. RECÁLCULO	18
1.6.1. Aplicação do Recálculo	19
1.7. PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS	19
1.7.1. Aplicação de Procedimentos Analíticos	20
1.8. REEXECUÇÃO	23
1.8.1. Aplicação da Reexecução	23
1.9. RASTREAMENTO E VOUCHING.....	25
1.9.1. Aplicação de Rastreamento e Vouching	25
1.10. BENCHMARKING	27
1.10.1. Aplicação do Benchmarking	28
1.11. TÉCNICAS DE AUDITORIA ASSISTIDAS POR COMPUTADOR	28
1.12. AMOSTRAGEM	30
1.12.1 Amostragem Probabilística ou Estatística	31
1.12.2 Amostragem Não-Probabilística	32
1.12.3 Aplicação da Amostragem	32
1.13. SUGESTÕES DE COMBINAÇÕES DE TÉCNICAS DE AUDITORIAS	36
REFERÊNCIA	38

1. TÉCNICAS DE AUDITORIA

Lista de Técnicas de Auditoria previstas no manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal do ano de 2017, do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União Secretaria Federal de Controle Interno.

É possível que, isoladamente, a aplicação de uma técnica de auditoria não seja o bastante para fornecer evidência adequada e suficiente para sustentar a opinião do analista de controle interno sobre determinado objeto ou processo sob avaliação. Nessas situações, é necessária a aplicação combinada de várias técnicas que propiciarão uma base confiável para responder às questões de auditoria.

É importante que lembrar que esse processo demandará, além de um nível razoável de conhecimento das técnicas, uma avaliação sobre a viabilidade, a disponibilidade de informações e os possíveis custos associados ao processo.

1.1. INSPEÇÃO

Consiste na verificação de registros, de documentos ou de ativos, que proporcionará ao analista de controle interno a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou do item examinado.

Por meio da inspeção física, o analista de controle interno deve: verificar, através do exame visual, o item específico a ser examinado; comprovar que ele realmente existe; avaliar se o item sob exame é fidedigno; apurar a quantidade real existente fisicamente; realizar exame visual ou providenciar exame laboratorial a fim de averiguar se o objeto examinado é o que deveria ser e se permanece em perfeitas condições de uso.

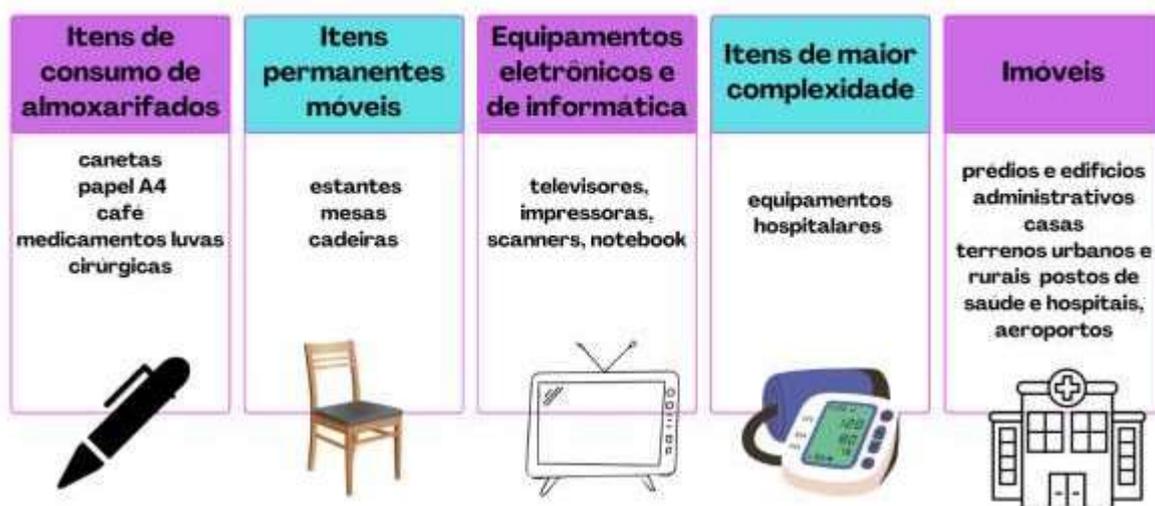
Na inspeção física, a evidência é coletada sobre bens tangíveis. Além de ser utilizada para confirmar se um item existe ou está onde deveria estar, essa técnica pode ser utilizada também para verificar os atributos de um objeto, como, por

exemplo: o estado de conservação de um bem, o prazo de validade de produtos e os tipos de materiais utilizados. A inspeção física, portanto, não existe por si só.

Ela é uma técnica complementar que ajuda o analista de controle interno a se certificar de que há uma verdadeira correspondência entre a realidade e os registros da Unidade Auditada e de que os registros estão corretos e seus valores adequados, em função da quantidade e da qualidade do item examinado.

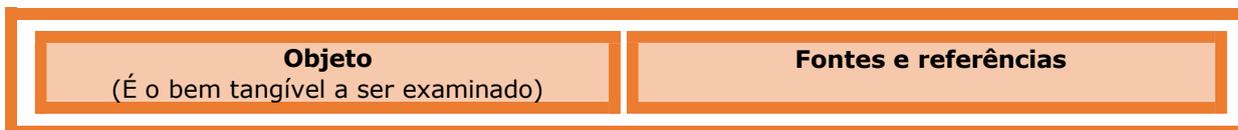
As entidades públicas adquirem, produzem, constroem bens físicos e tangíveis para as suas atividades meio e fim, dentre outros:

EXEMPLO DE MATERIAIS E BENS



Frequentemente, o analista de controle interno poderá identificar a necessidade de aplicar a técnica inspeção, pois auxiliará no exame de registros, documentos e bens tangíveis, a fim de atestar a existência física e funcional dos bens tangíveis pertencentes a uma entidade pública.

É importante considerar na aplicação da técnica de inspeção dois aspectos: o objeto e as fontes / referências.



	(Registros e documentos relacionados ao item inspecionado que servirão de subsídio na confirmação da existência do bem)
Quadra poliesportiva em um determinado município que recebeu recursos de convênio para realizá-la.	Projeto básico, processo licitatório, pagamentos e ordens de serviços.
Estoque de medicamentos adquiridos por um programa do Ministério da Saúde.	Notas de empenho, notas fiscais atestadas, registros de entrada no almoxarifado.

1.1.1. Aplicação da Técnica de Inspeção

Para realizar a inspeção de forma correta, o auditor deve pautar suas verificações em cinco aspectos:



Exemplo de avaliação de inspeção			
Requisitos da Inspeção	Testes e Exames	Respostas aos Testes e Exames	Requisito verificado?
Identificação	Verificar se há nota de empenho e nota fiscal.	Constam do processo a Nota Fiscal nº XX e a Nota de Empenho nº YY.	Sim
Existência Física	Localizar os equipamentos para atestar sua existência.	Os equipamentos estão localizados no depósito da Secretaria de Saúde do estado X.	Sim
Autenticidade	Verificar se os equipamentos estão de acordo com as especificações da nota de empenho e os números de série na nota fiscal.	A numeração das séries de fabricação está legível, o que possibilitou a conferência da descrição dos equipamentos com as registradas na Nota Fiscal nº XX.	Sim
Quantidade	Verificar se a quantidade de equipamentos encontrados confere com as notas de empenho e fiscais.	A quantidade existente confere com o quantitativo descrito na NE nº YY e NF nº XX.	Sim
Qualidade	Verificar se os equipamentos estão em uso, se estão em boas condições físicas e se o local em que estão é adequado para sua armazenagem, guarda e uso.	Os equipamentos não estão em uso. Segundo o responsável pelo setor, houve paralisação da reforma do espaço físico onde o equipamento seria instalado. Mesmo que os equipamentos não apresentem danos, há um alto risco de deterioração, pois o local onde eles estão guardados apresenta infiltrações bem visíveis e não há um devido controle térmico.	Sim
Técnica aplicada satisfatoriamente? Sim. Os cinco requisitos da técnica inspeção foram verificados na sua aplicação.			

1.2. OBSERVAÇÃO

A Observação pode ser bastante útil em quase todas as fases da atividade de auditoria. Consiste no exame de processo ou de procedimento executado por outros, normalmente empregados/servidores da Unidade Auditada, com a

finalidade de averiguar se o item sob exame opera em conformidade com os padrões (critérios) definidos.

As ações realizadas pelos servidores, seja no processo de natureza administrativa ou finalística, devem seguir padrões e normatizações estabelecidas. A técnica de observação é usada para verificar e avaliar a conformidade da execução das atividades em atenção as normas estabelecidas.

Importante ressaltar que a técnica de inspeção foca em determinado bem ou produto finalizado, enquanto a observação foca no processo de elaboração desse produto e nas atividades rotineiras realizadas por pessoas da organização.

Alguns exemplos de objetos possíveis de serem observados são:

- Preparo da merenda em escolas públicas.
- Entrega de medicamentos em farmácia populares.
- Uso de equipamento de radioterapia.
- Atendimento realizado pelos servidores no RPPS.
- Admissão de pessoal
- Atendimento do SIC físico

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

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

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

1.2.1. Aplicação da Técnica de Observação

Ao utilizar a técnica observação, o profissional de auditoria busca avaliar se as atividades ou os processos desempenhados por pessoas dentro das organizações estão de acordo com os padrões e as normas (internos ou externos) previamente estabelecidos.

A observação se baseia em cinco requisitos e, para aplicá-la, é necessário estar atento também a cinco passos: a) identificação da atividade específica a ser observada; b) observação da sua execução; c) comparação do comportamento observado com os padrões; d) avaliação e conclusão.

Para exemplificar a utilização da técnica observação, vamos utilizar o seguinte papel de trabalho:

Atividade: operacionalização dos equipamentos de radiografia.		
REQUISITOS DA OBSERVAÇÃO	TESTES E EXAMES	RESPOSTAS E EVIDÊNCIAS AOS TESTES E EXAMES
IDENTIFICAÇÃO	Identificar: ·Os equipamentos de radiografia. ·Os operadores. Os padrões a serem seguidos.	Equipamento: modelo XXX; marca Alfa; nº de série 111,222. Operadores: João Pereira; Marciano Almeida. Manual Procedimentos XXX.
OBSERVAÇÃO	Observar o uso dos equipamentos pelos operadores.	Observação realizada no dia XX/XX/2020, das 09h35 às 11h16.
COMPARAÇÃO	Comparar as etapas realizadas pelos operadores com os procedimentos definidos no manual operacional.	Realizados 16 exames durante o período da observação. Em todas as situações, verificou-se que os procedimentos XX.A e XX.W não foram aplicados pelos operadores.
AVALIAÇÃO E CONCLUSÃO	Avaliar os impactos das inconformidades sobre a finalidade da atividade.	Considerando que os procedimentos não aplicados representam controles essenciais para segurança dos operadores e usuários dos exames, conclui-se que a operação do equipamento está sendo realizada de forma inadequada.

1.3. ANÁLISE DOCUMENTAL

A técnica de auditoria análise documental é o procedimento sistemático que o analista de controle interno utilizará para comprovar se as transações (ações administrativas e finalísticas) do órgão ou entidade auditado, que, por exigências legais, estatutárias, fiscais, comerciais ou de controle, são evidenciadas por documentos legítimos, dotados dos elementos autenticidade, normalidade, aprovação e formalidade.

A administração pública utiliza diariamente, diversos tipos de documentos em suas operações, atividades e transações. No cenário das ações administrativas e finalísticas de uma organização, os documentos podem ser classificados em:

- Modelo: papel ou digital;
- Localização: internos ou externos e;
- Natureza: primários ou secundários

Primários são documentos com autenticação inata e própria, que não dependem de insumos documentais para serem constituídos. Exemplos: extrato bancário, certidões, notas de empenho e de pagamento, notas fiscais.

Secundários são documentos derivados de documentos primários e, portanto, dependem deles para sua validação. A sua autenticação e confiabilidade dependerá das fontes documentais primárias autênticas. Exemplos: planilhas de controle de pagamentos realizados e de custos elaboradas com base em registro de um sistema financeiro, relatórios gerenciais de resultados.

Nesse cenário de ações administrativas e finalísticas de uma organização, suportadas por documentos em papel ou digital, internos ou externos, primários ou secundários, é que se insere a técnica de auditoria análise documental.

1.3.1. Técnicas na Análise Documental

Nas auditorias de conformidade, os analistas de controle interno confrontam os documentos existentes com o marco normativo ou legal, de forma a sustentar a opinião expressa em seu parecer. São confrontados sistematicamente: processos licitatórios com os artigos da Lei de Licitação, processos orçamentários e financeiros com a Lei nº 4.320/1964, registros contábeis e demonstrativos com o Manual de Contabilidade do Setor Público

Nas auditorias de avaliação, os produtos e indicadores da gestão seguem diretrizes de manuais de execução ou de avaliação, consubstanciados em documentos, tais como: relatórios de avaliação, planilhas eletrônicas, registros financeiros etc.

A aplicação da técnica análise documental requer a consideração de alguns comandos ou elementos necessários à verificação da legitimidade dos documentos a serem analisados:

É necessário que o analista de controle interno, ao examinar tais documentos, verifique:

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

Exemplo:

O Hospital XX realizou um processo administrativo para aquisição de dez equipamentos de radioterapia de última geração. Concluído o certame licitatório, o hospital contratou a empresa A para fornecer os equipamentos. Com o objetivo de analisar o contrato, a equipe de auditoria elaborou o seguinte papel de trabalho:

Papel de trabalho: aplicação da técnica análise documental (legitimidade).

Documentos analisados: contrato de aquisição de dez equipamentos de radioterapia para o Hospital XX.

Elementos da Análise Documental	Testes e Exames	Respostas aos testes e exames	Elemento verificado? Sim/Não
Autenticidade	Verificar se: <ul style="list-style-type: none"> • O objeto do contrato guarda relação com os atos do processo licitatório; o contrato está assinado, com reconhecimento de firma e rubricado pelos representantes legais ou sócios da empresa, pelo ordenador de despesa do hospital e pelas testemunhas. • As pessoas que assinaram o contrato como sócios ou representantes legais estão registradas como tais em estatuto social e outros documentos oficiais de constituição de empresa. • A pessoa que assinou o contrato como ordenador de despesa está amparada por documento oficial de delegação. 	Há relação do objeto contratado com os atos do processo administrativo e há legitimidade das assinaturas em face dos documentos legais e estatutos sociais.	Sim.
Normalidade	Verificar se: <ul style="list-style-type: none"> • A aquisição dos equipamentos está prevista no orçamento e no Plano de Desenvolvimento Institucional (ou documento similar) do hospital. • A finalidade dos equipamentos é compatível com as atividades previstas em estatuto ou regimento interno. 	A aquisição está de acordo com atividades e metas institucionais e previsão regimental do hospital.	Sim.
Aprovação	Verificar se: <ul style="list-style-type: none"> • O processo licitatório contém indicação do vencedor pela Comissão de Licitação, a adjudicação e homologação assinada pelo responsável ou ordenador de despesa. • A pessoa que assinou o contrato como contratante tem o cargo com competência para tal. 	A indicação do vencedor da licitação, adjudicação e homologação do resultado ocorreram devidamente com aprovação dos servidores competentes.	Sim.
Oficialidade	Verificar se o contrato: <ul style="list-style-type: none"> • Foi lavrado junto às repartições interessadas. • Teve a sua publicação resumida na imprensa oficial, observados os prazos e as formas previstas na Lei de Licitações. 	O contrato foi lavrado junto às repartições interessadas e teve a sua publicação resumida na imprensa oficial, observados os prazos e as formas previstas na Lei de Licitações.	Sim.
Há legitimidade documental? Sim.			

1.3.2. Análise de Conteúdo

É comum que a análise documental também seja associada a outros tipos de análise, frequentes no decurso de trabalhos de auditoria. Um exemplo é a análise e a extração de pontos de inconsistências de um documento ou de um texto. Nessas situações, a literatura relacionada a trabalhos de pesquisa científica considera mais adequada a utilização da técnica de análise de conteúdo.

A análise de conteúdo é a análise sistemática e avaliativa de documentos e textos em geral, tais como: regulamentos, estatutos, contratos, editais, artigos, jornais, relatórios, entrevistas transcritas.

A análise de conteúdo compreende três etapas fundamentais:

- a. Pré-análise – coleta e organização do material a ser analisado;
- b. Descrição analítica – estudo aprofundado do material, orientado por hipóteses e referencial teórico;
- c. Interpretação Inferencial – com quadros de referências, os conteúdos são revelados em função dos propósitos dos estudos ou da auditoria.

Assim, no contexto de um trabalho de auditoria, diante da necessidade de avaliação do conteúdo de um contrato, edital, regulamento ou qualquer outro documento, previamente validado por meio da análise documental, fazendo parte do escopo dos trabalhos, a equipe poderá valer-se, de forma complementar, da técnica de análise de conteúdo para realizar a avaliação, a quantificação e a inferência sobre dados e informações constantes dos documentos válidos.

1.4. CONFIRMAÇÃO EXTERNA OU CIRCULARIZAÇÃO

É a técnica utilizada para a obtenção de declaração formal e independente de partes externas (pessoas, empresas, órgãos fiscalizadores etc.) a respeito de fatos ligados às operações da Unidade Auditada. Serve também para a verificação, junto a fontes externas à Unidade Auditada, da fidedignidade das informações obtidas internamente.

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

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

1.4.1. Aplicação da Confirmação Externa ou Circularização

Para ilustrarmos a definição da confirmação externa, acompanhe o quadro a seguir com exemplos de informações passíveis de confirmação e a sua provável fonte:

INFORMAÇÃO	FONTE PROVÁVEL
Participação em licitação.	Empresa participante.
Valor de salário recebido por terceirizado.	Empregado terceirizado.
Recolhimento de contribuições sociais.	INSS.
Certidão negativa de impostos estaduais.	Fisco estadual.
Certidão negativa da previdência social.	INSS.
Pagamento de seguros em geral.	Seguradora.
Pagamento a fornecedores.	Empresa fornecedora.
Extratos bancários.	Banco.
Termo de Convênio.	Siconv.
Preços de referência de compras.	Empresas do ramo que não participam da licitação.

Vale ressaltar que, em algumas situações, a confirmação externa pode ser feita diretamente pelo analista de controle interno, a partir de consultas a sites ou

sistemas oficiais que fornecem validação eletrônica, como certidões negativas de débitos fiscais ou previdenciários. Ao recorrer aos sites, amplia-se e agiliza-se a forma de obtenção de informações e de documentos externos, não restringindo a equipe de trabalho a indagações externas por meio de ofícios, cartas e e-mails.

É importante abordar a relação entre a análise documental e a confirmação externa. De pronto, pode-se afirmar que a relação é complementar, sendo, por vezes, imprescindível a utilização de ambas em exames que envolvem a verificação da legitimidade de um documento externo.

Por exemplo, ao analisar a autenticidade de um comprovante de pagamento (análise documental), o analista de controle interno pode validar a informação junto ao banco pagador ou mesmo junto ao favorecido (confirmação externa).

1.5. INDAGAÇÃO ESCRITA OU ORAL (ENTREVISTA)

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

Há dois grupos distintos de pessoas com conhecimento e experiências sobre as atividades das organizações e dos programas de governo: o público interno e o externo. Com seus conhecimentos e experiência, ambos podem e, em alguns casos, devem contribuir com o processo de auditoria.

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

1.5.1. Aplicação da Indagação

A técnica indagação pode ser escrita ou oral. A forma escrita é geralmente denominada **questionário** e a oral de **entrevista**. Ambas visam obter informações, dados e explicações sobre macroprocessos, processos, atividades, operações ou programas de governo que estejam dentro do escopo e abrangência dos trabalhos de auditoria.

Entrevista (indagação oral)

Procedimento de coleta de informações do entrevistado pelo entrevistador. A entrevista é mais adequada para situações em que há muitos aspectos a serem esclarecidos, porque facilita e agiliza o fluxo de informações.

Existem diferentes tipos de entrevista:

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

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

- a. obter o conhecimento sobre a Unidade Auditada, sobre a área a ser examinada e também sobre a técnica a ser utilizada;
- b. listar as informações a serem obtidas;
- c. construir um roteiro de entrevista com questões objetivas organizadas por ordem de importância;

- d. selecionar o entrevistado (é interessante levantar informações sobre o entrevistado e a relação que ele tem com o assunto);
- e. definir o número de entrevistados, se for mais de um;
- f. marcar a hora e o local da entrevista com antecedência.

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

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

Para a realização adequada da entrevista, o analista de controle interno precisa também observar os seguintes passos:

- a. caso pretenda que a entrevista seja gravada, perguntar ao entrevistado se ele concorda com a gravação antes de iniciar a entrevista;
- b. cuidar para que o número de entrevistadores seja de, no mínimo, dois, de modo que um possa efetuar anotações, enquanto o outro realiza as perguntas, sobretudo se a entrevista não for gravada, e também para que se resguarde a segurança dos analistas de controle interno;

- c. buscar local adequado em que não haja interrupções, barulhos, distrações;
- d. explicar o objetivo da entrevista;
- e. após formalizar o resultado da entrevista (reduzido a termo), submetê-lo formalmente ao entrevistado para fins de ratificação, estabelecendo-se um prazo para resposta (o encaminhamento pode ser realizado por e-mail).

Encerrada a entrevista, as informações obtidas devem ter a sua veracidade avaliada. É possível que as respostas forneçam informações divergentes das que o auditor obteve por outros meios, o que poderá tornar necessárias a modificação de procedimentos de auditoria ou a execução de outros não previstos inicialmente. Ainda que não haja divergências, é necessário que o auditor execute outros procedimentos, com a finalidade de obter evidência que ratifique aquelas alcançadas por meio da entrevista.

Isso se deve ao fato de as informações obtidas por meio das indagações orais não serem consideradas suficientemente objetivas ou imparciais, inclusive porque, na maioria das vezes, se originam de empregados/servidores da Unidade Auditada, não de fonte independente.

Questionário (indagação escrita)

Documento contendo uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas pelos entrevistados por escrito, geralmente sem a presença dos analistas de controle interno. Os questionários podem ser entregues pessoalmente ou por outros meios, como correio, e-mail ou formulários eletrônicos. Nessa modalidade, os entrevistados preenchem as informações solicitadas, que são recolhidas em uma base de dados preparada para essa finalidade.

De forma similar ao que ocorre na elaboração das entrevistas, o bom questionário de auditoria deve ser precedido de uma adequada etapa de planejamento. A seguir, com base em referências da área de metodologia científica, listamos seis etapas para elaborar um questionário de auditoria adequado:

- a. Rever as questões e subquestões de auditoria, assegurando que os questionamentos estejam alinhados aos objetivos do trabalho.
- b. Arrolar as informações a serem coletadas.
- c. Formular as perguntas com base na lista de informações do item anterior.
- d. Ordenar as perguntas.
- e. Cuidar dos aspectos visuais do questionário.
- f. Realizar um ou mais testes antes de enviar o questionário aos respondentes.

As perguntas formuladas na terceira etapa podem ser abertas ou fechadas (afirmação que se aplica também às entrevistas). As questões fechadas apresentam um número limitado de alternativas de resposta, enquanto as questões abertas permitem que as pessoas respondam livremente.

Questões abertas	Questões fechadas
Formulação das questões não requer conhecimento prévio aprofundado do objeto.	Formulação das questões requer conhecimento prévio aprofundado do objeto.
Natureza mais exploratória e menos avaliativa.	Natureza mais avaliativa e menos exploratória.
Menos estruturadas.	Mais estruturadas.
Categorização e codificação das respostas demandam análise e tempo, o que pode gerar aumento do custo de aplicação ou tornar inviável a categorização devido a respostas sem sentido ou confusas.	Categorização e codificação mais simples, uma vez que as alternativas de resposta são as mesmas para todos.
Mais úteis quando os auditores querem saber o que as pessoas pensam e como percebem as atividades realizadas ou os serviços recebidos.	Tendem a ser mais usadas quando a fase preliminar do planejamento e as questões de auditoria já estão definidas.

1.6. RECÁLCULO

A conferência de cálculos, também chamada de recálculo, é uma técnica simples, porém bastante completa. É amplamente utilizada, tendo em vista que grande parte das operações das Unidades Auditadas envolvem valores, números,

quantidades e estão sujeitas, portanto, a erro ou a fraude. Essa técnica consiste na verificação da exatidão matemática de cálculos efetuados pela própria Unidade Auditada ou por terceiros. Pode ser realizada de forma manual ou eletrônica.

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

1.6.1. Aplicação do Recálculo

A equipe de auditoria não elabora novos cálculos, mas confere se, em determinada amostra, os cálculos foram realizados corretamente pela unidade auditada ou por terceiros, repetindo-os a fim de comprovar sua exatidão. Essas conferências e repetições podem ser realizadas de forma manual ou eletrônica.

1.7. PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS

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

Os procedimentos analíticos, portanto, constituem uma técnica por meio da qual o analista de controle interno avalia informações contábeis (montantes financeiros, quantidades físicas, índices ou percentuais) mediante comparação com parâmetros ou expectativas identificadas ou que tenha desenvolvido. Diversos métodos são utilizados para executar procedimentos analíticos e variam desde a realização de comparações simples até análises complexas usando técnicas estatísticas avançadas.

As organizações públicas e privadas geram diversos dados e informações financeiras e não financeiras durante suas operações e prestações de contas internas e externas. Tais dados e informações, por sua vez, podem ser relacionados ou comparados entre si, ou com outras fontes, gerando novas informações, como índices, indicadores ou projeções, que auxiliam no monitoramento de operações, resultados ou riscos, apoiando a alta administração na tomada de decisão.

1.7.1. Aplicação de Procedimentos Analíticos

A literatura de auditoria financeiro-contábil explora e enfatiza a necessidade do uso dos procedimentos analíticos em, pelo menos, três fases do processo de auditoria. No planejamento, pois contribui para definir o momento, o grau de extensão e a profundidade das técnicas de auditoria na execução dos trabalhos. Na fase de execução, contribui para obtenção de evidências de forma direta ou complementar com outras técnicas. Já na relatoria, contribui para análise das manifestações dos auditados em face dos achados. Nesse caso, a equipe pode realizar análises comparativas das informações da manifestação com os parâmetros existentes ou criados pelo auditor.

As ferramentas de comparabilidade, usadas na aplicação dos procedimentos analíticos, são relativamente usuais nos ramos da administração e da contabilidade, sendo bastante utilizadas nos processos de tomada de decisão e nas análises econômico-financeiras. Algumas dessas ferramentas são:

- a. **Comparação de dados absolutos** – Comparação de um resultado com um resultado esperado ou planejado, por exemplo: orçamento executado e orçamento autorizado.

- b. **Análise vertical ou de índices financeiros** - Análise de quocientes de dados financeiros dentro de um demonstrativo financeiro-contábil referente a um mesmo exercício ou período. Inclui a análise de índices que podem ser levantados pela própria administração ou pelos analistas de controle interno. Os índices financeiros comumente usados são: liquidez corrente

(ativo circulante/ passivo circulante), índice de rentabilidade (lucro / capital social), índice de endividamento (capital de terceiros / ativo total).

- c. **Análise horizontal** - Analiticamente, compara contas contábeis, indicadores financeiros e não financeiros, quadros gerenciais em relatórios, mapas de riscos (impactos versus probabilidade) entre exercícios financeiros ou períodos.
- d. **Análise de tendência** - Inclui comparações anuais de saldos de contas, análises gráficas, análise de dados financeiros, histogramas de índices e projeções de saldos com base na evolução histórica de variações de contas.
- e. **Relações entre informações financeiras e não financeiras** - Compara, em forma de razão, uma informação não financeira (como o número de funcionários ou servidores) com uma informação financeira (como o valor da folha de pagamentos).
- f. **Análise de regressão** - Método estatístico avançado que usa uma (análise univariada), duas (análise bivariada) ou múltiplas variáveis (análise multivariada) dentro de uma amostra ou subgrupo a fim de prever o comportamento e de comparar as características.

A literatura especializada sugere seis passos para a aplicação da técnica procedimentos analíticos de forma mais apropriada.

Identificação - O analista de controle interno deve determinar os tipos de comparação e de análises mais apropriados para cumprir a finalidade das verificações a serem realizadas, as informações e dados a serem utilizados e sua confiabilidade, levando em consideração a fonte, a comparabilidade, a natureza, a relevância e os controles sobre a elaboração dos dados

Desenvolvimento de expectativas - Refere-se à predição, baseada em informações colhidas a partir do conhecimento do objeto, da organização e do seu contexto, de valores ou resultados que seriam apropriados ou esperados, segundo os quais serão desenvolvidas as análises e avaliações.

Realização de cálculos e comparações - Refere-se ao processamento das informações e dos dados disponíveis, determinando os índices e resultados decorrentes da comparação.

Análise de dados e identificação de diferenças significativas - Refere-se à avaliação dos resultados apurados por meio dos cálculos e comparações realizados em face das expectativas anteriormente definidas, de forma a identificar conformidade ou distorções relevantes que devam ser consideradas.

Por exemplo: transações ou eventos não usuais ou não recorrentes; resultados incompatíveis com os valores projetados; total de gastos incompatível com o volume de operações.

Investigação de diferenças significativas não esperadas - Consiste na realização de procedimentos com vistas a investigar as distorções relevantes identificadas, de forma a determinar sua real condição e extensão. Nesta etapa, também devem ser consideradas novas situações que não haviam sido previstas no desenvolvimento das expectativas e as informações ou esclarecimentos apresentados pelos responsáveis.

Determinação de efeitos sobre o planejamento - As informações decorrentes da análise e investigação das distorções relevantes e significativas identificadas deve retroalimentar o processo de planejamento da auditoria, de forma a definir ou revisar a natureza, a extensão e a profundidade dos exames e das técnicas de auditoria a serem utilizadas durante os trabalhos. Em outras palavras, o resultado da aplicação dos procedimentos analíticos pode indicar a possibilidade de revisão das técnicas de auditoria planejadas, redefinição dos tamanhos das amostras e ajustes no cronograma dos trabalhos.

Embora tenham maior relevância na fase de planejamento, é importante lembrar que os procedimentos analíticos (e os passos para sua utilização) são plenamente aplicáveis às etapas de execução e de relatoria. No entanto, eles terão papel coadjuvante nessas situações, na medida em que os resultados gerados se constituem em insumos para a aplicação de outras técnicas de auditoria.

Diante de todo o exposto, podemos sintetizar que os procedimentos analíticos contribuem para identificar, pelo menos:

- Diferenças inesperadas.
- Ausência de diferenças, quando esperadas.
- Erros em potencial.
- Possíveis fraudes ou atos ilícitos.
- Transações ou eventos incomuns ou não recorrentes.
- Boas práticas e pontos positivos na gestão.

1.8. REEXECUÇÃO

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

De acordo com essa técnica, o analista de controle interno executa novamente procedimentos, cálculos, atividades de controle, a fim de testar os sistemas, processos e controles internos, confirmando, assim, a veracidade, a correção e a legitimidade dos atos/fatos registrados. De forma diversa da observação, em que o empregado/servidor da Unidade Auditada realiza os procedimentos e é observado pelo analista de controle interno, aqui o auditor executa os procedimentos e colhe diretamente informações acerca da sua adequabilidade, e da legitimidade e veracidade dos dados.

1.8.1. Aplicação da Reexecução

Já na técnica reexecução, o analista de controle interno reexecuta procedimentos, cálculos e atividades de controle, a fim de testar os sistemas, os processos e os controles internos. Quanto aos cálculos, temos a esclarecer que são os contidos dentro dos procedimentos ou atividades reexecutadas. É importante não confundir a reexecução com o recálculo, assunto da próxima unidade.

A reexecução deve ser aplicada de forma a considerar pelo menos sete requisitos:

- a. **Definição dos critérios e dos limites** - Na etapa de planejamento, a equipe deve definir os critérios, os objetivos e os limites das atividades ou dos procedimentos a serem reexecutados;
- b. **Independência** - Deve ser aplicada sem a colaboração e a interferência de pessoas ligadas à unidade auditada ou às atividades e procedimentos reexecutados;
- c. **Competência** - Precede de conhecimento e de habilidade sobre as atividades ou os procedimentos a serem reexecutados;
- d. **Reexecução padronizada ou observada** - Pode seguir as etapas ou os procedimentos constantes dos normativos internos ou externos ou pode replicar as etapas ou os procedimentos colhidos na técnica observação;
- e. **Não interferência na gestão** - Não deve interferir na rotina das atividades ou dos procedimentos reexecutados e o seu resultado não deve ser considerado como atividade ou procedimentos realizados para a unidade auditada.
- f. **Comparação do resultado** - Deve prover a comparação do seu resultado com o da atividade ou dos procedimentos realizados rotineiramente pela unidade auditada;
- g. **Análise do resultado e emissão de opinião** - Deve possibilitar ao trabalho de auditoria a confirmação da veracidade, da correção e da legitimidade dos atos, fatos, produtos ou serviços das atividades ou dos procedimentos reexecutados.

1.9. RASTREAMENTO E VOUCHING

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

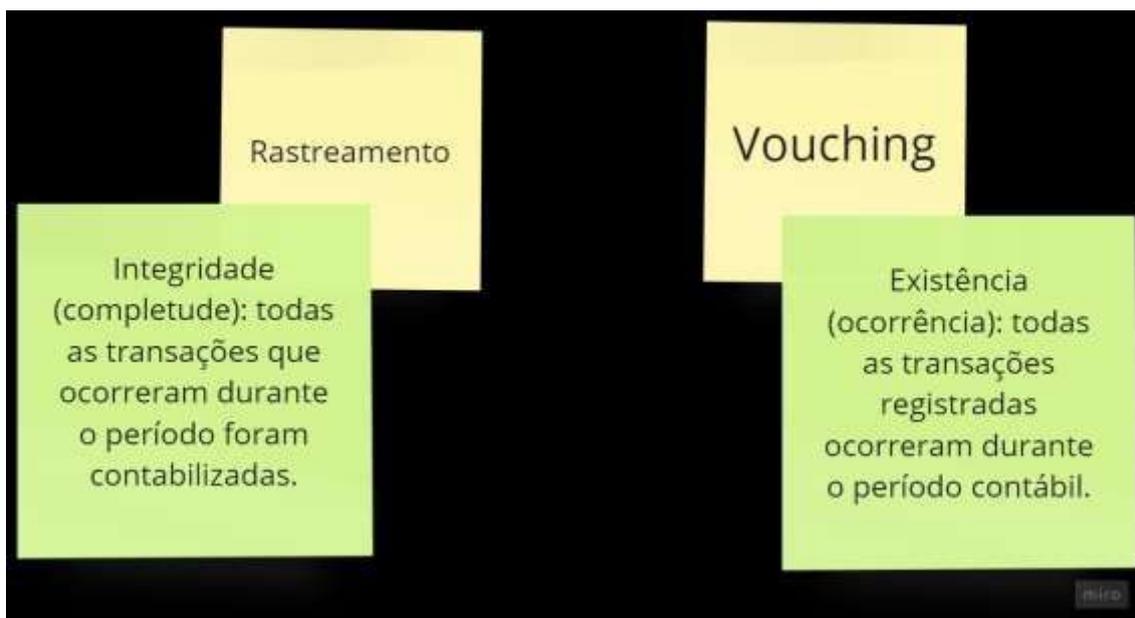
Consistem basicamente em verificar a correspondência entre lançamentos contábeis e a documentação que lhe serve de base. São executadas, entretanto, em sentido oposto: no rastreamento, o analista de controle interno primeiramente seleciona documentos que representam transações e, posteriormente verifica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

A primeira ajuda a detectar quantias lançadas a menor nos registros contábeis e, conseqüentemente, permite que o analista de controle interno obtenha evidências relacionadas com afirmações de integridade. A segunda possibilita a detecção de lançamentos a maior nos registros contábeis e, por conseguinte, a obtenção de evidências sobre afirmações de existência ou ocorrência.

Assim como o recálculo, essas técnicas também são comuns e frequentes nas auditorias contábil-financeiras. Tais técnicas visam afirmar a integridade (completude) e a existência (ocorrência) das informações e dos saldos nas demonstrações contábeis.

1.9.1. Aplicação de Rastreamento e Vouching

Assim como o recálculo, essas técnicas também são comuns e frequentes nas auditorias contábil-financeiras. Tais técnicas visam afirmar a integridade (completude) e a existência (ocorrência) das informações e dos saldos nas demonstrações contábeis.



Outras contribuições são que, nos registros contábeis, o rastreamento tende a detectar quantias lançadas a menor e o *vouching* tende a detectar lançamentos a maior.

RASTREAMENTO	VOUCHING
Amostra de notas faturadas não pagas ao fornecedor X na data 31/12/2018.	Conta contábil do fornecedor X na data 31/12/2018.
Valor total das notas de R\$ 250.000,00.	Valor do saldo da conta de R\$ 250.000,00.
Valor lançado nos sistemas contábeis, em 31/12/2018, de R\$ 200.000,00.	Valor total das faturas a pagar ao fornecedor X, em 31/12/2018, de R\$ 200.000,00
Valor lançado a menor de R\$ 50.000,00 referente à Nota Fiscal nº 11/2018.	Valor lançado a maior de R\$ 50.000,00.
Não lançamento (não integridade ou completude) de R\$ 50.000,00 na conta contábil do fornecedor X na data 31/12/2018 (afirmação de auditoria).	Não existência de transação ou documento para o lançamento contábil de R\$ 50.000,00 na conta contábil do fornecedor X na data 31/12/2018 (afirmação de auditoria).

As técnicas possibilitam avaliar os controles internos das transações analisadas, verificando se todos os documentos ou transações contábeis foram devidamente lançados nos sistemas e se os lançamentos contábeis foram apropriadamente documentados.

1.10. BENCHMARKING

Embora não se trate originalmente de uma técnica de auditoria, o benchmarking é bastante útil para a avaliação de desempenho e até para a avaliação de risco das Unidades Auditadas.

A técnica consiste basicamente em comparar algum aspecto do desempenho de uma organização com o de outra organização, ou mesmo com outra área da própria organização, cujo desempenho positivo possa ser considerado uma referência. Para tanto, é necessário analisar o desempenho das unidades comparadas quantitativa e qualitativamente e medir a diferença entre o desempenho de uma de outra. Em seguida, é preciso identificar as principais ações que contribuem para a diferença de desempenho, que, normalmente, consistem em boas práticas de gestão e, na sequência, as oportunidades de melhoria.

De forma a ajudar o entendimento dessa ferramenta de avaliação, acompanhe os seguintes exemplos de situações em que o *benchmarking* poderia ser utilizado na busca pela melhoria de desempenho:

Organização Pública	Melhoria de Processos
Escolas	Comparar metodologias pedagógicas com as escolas que possuem os melhores indicadores educacionais.
Hospitais	Comparar a qualidade de atendimento em unidades de urgência e emergência com hospitais que possuem alto nível nesses serviços.
Polícias	Comparar técnicas de investigação com polícias de países que possuem maiores índices de resolução de homicídios.
Universidades	Comparar processos de gestão das atividades de inovação e pesquisa com universidades que possuem resultados excelentes nessas áreas.

Como técnica de auditoria, o *benchmarking* pode ser utilizado em trabalhos de avaliação ou consultoria que tenham o objetivo de agregar valor por meio da identificação de referências, comparação e melhoria de processos, mediante evidencição de boas práticas, indicação de ineficiências e proposição de recomendações com vistas ao aprimoramento do objeto auditado.

1.10.1. Aplicação do Benchmarking

A literatura especializada apresenta 4 tipos de benchmarking:

- a) benchmarking competitivo: estuda uma outra organização do mesmo setor a que pertence a unidade cujos processos pretende-se aperfeiçoar;
- b) benchmarking de processo (função): o foco da comparação não é a organização em si, mas processos desenvolvidos por ela; portanto, o benchmarking não é realizado necessariamente com uma organização do mesmo setor; mas sim com aquela em que haja processo (s) semelhante(s). Um bom exemplo seria: gestão de recursos humanos;
- c) benchmarking estratégico: tem como finalidade não um processo específico, mas sim a busca de estratégias competitivas de sucesso;
- d) benchmarking interno: consiste na identificação e na aplicação das melhores práticas de uma área da organização em outras áreas da mesma organização.

Válido ficar atento que o processo de *benchmarking* organizacional tem por objetivo a comparação com vistas à melhoria de desempenho, na auditoria, é realizado com vistas a fornecer evidências para apoiar os achados e as afirmações dos auditores em relação ao desempenho do objeto auditado.

1.11. TÉCNICAS DE AUDITORIA ASSISTIDAS POR COMPUTADOR

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

As TAAC podem melhorar significativamente a eficácia e eficiência da auditoria durante as fases de planejamento, execução, relatoria e acompanhamento das recomendações. As TAAC permitem aos auditores investigar dados e informações

de forma interativa e reagir imediatamente aos resultados, modificando e aprimorando a abordagem de auditoria inicial. Os principais benefícios de sua aplicação são: a) o aprimoramento do planejamento e do gerenciamento das auditorias; b) realização de análises mais robustas sobre bases de dados; c) a ampliação da cobertura dos testes de auditoria (possibilitam a análise de grandes volumes de dados); d) a ampliação da cobertura das amostras, ou seja, possibilitam que dados de toda a população sejam analisados, o que diminui o risco de emissão de opinião equivocada pelo auditor; e) mais robustez e assertividade na execução de testes substantivos e de controle; f) diminuição da necessidade de realização de testes manuais; g) simplificação ou automatização do processo de análise de dados; h) aumento da efetividade dos procedimentos de auditoria.

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

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

As ferramentas de TAAC podem ser classificadas da seguinte forma: a) generalistas: são softwares utilizados para processar, simular, analisar amostras, gerar dados estatísticos, sumarizar, apontar duplicidade e outras funções que o auditor desejar; b) especializadas: são softwares desenvolvidos para executar tarefas específicas e especializadas em uma circunstância definida. Podem, inclusive, ser desenvolvidos pelo analista de controle interno ou pela Controladoria Geral; c) de utilidade geral: são aqueles softwares que não foram desenvolvidos especificamente para auditoria, mas auxiliam no processo, como planilhas

eletrônicas, software de gerenciamento de banco de dados, ferramentas de Business Intelligence, software estatístico, etc.

1.12. AMOSTRAGEM

A amostragem é uma técnica que consiste na obtenção de informações a respeito de uma população a partir da investigação de apenas uma parte da mesma. É uma técnica eficiente em situações onde a execução do censo é inviável ou antieconômica e a informação obtida da amostra é suficiente para atender aos objetivos pretendidos.

Segundo a NBC TA 530, amostragem em auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população [m1], de maneira que todas as unidades de amostragem tenham a mesma chance de serem selecionadas proporcionando uma base razoável que permita ao analista de controle interno concluir sobre toda a população.

A amostragem em auditoria deve ser planejada e executada visando ao efetivo cumprimento dos objetivos de cada trabalho, considerando suas especificidades. Para tanto, poderá ser usado o modelo de plano amostral apresentado no Apêndice I, do Manual de Auditoria Interna.

A amostragem em auditoria pode ser aplicada utilizando-se tanto uma abordagem de caráter estatística ou probabilística e não estatística ou não probabilística. É responsabilidade do analista de controle interno decidir através do seu julgamento e experiência e de acordo com a especificidade dos trabalhos, qual delas será utilizada. Entretanto, importa esclarecer que o tamanho da amostra não representa um critério válido para distinção das metodologias.

De acordo com a NBC TA 530, o tamanho da amostra é inversamente proporcional ao do risco que o auditor está disposto a aceitar, e pode ser determinado mediante aplicação de fórmula com base em estatística ou por meio do exercício do julgamento profissional.

Ainda, de acordo com a NBC TA 530, os principais métodos para selecionar

amostras são: seleção aleatória, seleção sistemática e seleção ao acaso.

São situações que devem ser observadas:

Um exemplo de quando é necessário executar o procedimento em item de substituição é quando um cheque cancelado é selecionado durante teste de evidência de autorização de pagamento. Se o auditor estiver satisfeito que o cheque foi cancelado de forma apropriada de modo a não constituir desvio, um item escolhido de maneira apropriada para substituí-lo é examinado.

Um exemplo de quando o auditor não pode aplicar os procedimentos de auditoria definidos a um item selecionado é quando a documentação relacionada com esse item tiver sido perdida.

Um exemplo de procedimento alternativo adequado pode ser o exame de recebimentos subsequentes, juntamente com a evidência da fonte dos recebimentos e os itens que eles visam liquidar quando nenhuma resposta tiver sido recebida para uma solicitação positiva de confirmação.

1.12.1 Amostragem Probabilística ou Estatística:

A amostragem estatística, segundo descrito na NBC TA 530 trata-se de uma abordagem que compreende seleção aleatória dos itens da amostra e utilização do uso da teoria das probabilidades para realizar avaliação dos resultados das amostras, incluindo a mensuração do risco de amostragem.

Pela amostragem estatística, os itens da amostra são selecionados de modo que cada unidade de amostragem tenha uma probabilidade conhecida de ser selecionada.

1.12.2 Amostragem Não-Probabilística:

A amostragem estatística, segundo descrito na NBC TA 530 pode ser definida como qualquer amostragem que não possui as características da amostragem probabilística, em geral podemos dizer que: a seleção é feita por critérios subjetivos e o risco de amostragem não é calculado de forma objetiva.

Na amostragem não probabilística ou não estatística, o auditor não usa recursos de cálculos matemáticos, essa abordagem deriva do julgamento profissional. Um auditor experiente pode selecionar uma amostra de acordo com o gênero, faixa etária, localidade, renda e através do seu julgamento inferir qual é mais propenso a fraudar o benefício. Nesse caso o auditor só poderá avaliar os casos que se encaixam dentro da limitação qualitativa que foi definida, limitando suas conclusões.

No caso da amostragem não estatística a norma define como risco não resultante da amostragem sendo o risco de que o auditor chegue a uma conclusão errônea por qualquer outra razão que não seja relacionada ao risco de amostragem. Essa técnica se baseia somente no julgamento do auditor, portanto não há uma metodologia a ser aplicada.

1.12.3 Aplicação da Amostragem

Com objetivo de orientar os Analistas de Controle Interno na definição do tamanho da amostra, apresenta-se abaixo propostas de critérios a serem utilizados como norte na realização dos trabalhos. Tais orientações foram retiradas principalmente do Manual de Orientações para Emissão do RELUCI de 2022 da SECONT.

Itens/População	% Amostra	Fórmula
Até 40	Mínimo 50%	Nº de itens multiplicado pelo % da amostra (Não inferior aos 20 itens do 1º nível)
De 41 a 100	Entre 25% a 30%	
De 101 a 250	Entre 20% a 25%	
De 251 a 625	Entre 15% a 20%	
De 625 a 1500	Entre 10% a 15%	
Acima de 1500	Entre 5% a 10%	

Seleção de todos os itens (exame de 100%):

- ❖ População constituída por uma pequena quantidade de itens de valor alto.
- ❖ Risco significativo de outros meios não fornecerem evidência suficiente e apropriada.
- ❖ Podem ser usadas técnicas por computador em uma população maior para testar eletronicamente um cálculo repetitivo ou outro processo.

Seleção de itens específicos (amostragem não estatística):

- ❖ Itens-chaves ou de valor alto que individualmente poderiam resultar em distorção relevante.
- ❖ Todos os itens acima de um valor especificado.
- ❖ Quaisquer itens ou divulgações de demonstrações financeiras não usuais ou sensíveis.
- ❖ Quaisquer itens altamente suscetíveis à distorção.
- ❖ Itens que fornecerão informações sobre assuntos/áreas, tais como a natureza da entidade, a natureza das transações e o controle interno.
- ❖ Itens para testar a operação de certas atividades de controle.

Amostragem estatística:

- ❖ Chegar a uma conclusão sobre todo um conjunto de dados (população) por meio da seleção e do exame de uma amostra representativa de itens da população.

A seguir exemplos de processos e critérios para seleção da amostra.

Critério 1

Seleção baseada no tamanho da amostra em relação ao total de itens da população

1º Passo

Dividir a quantidade total de itens da população (P) pelo tamanho da amostra (TA), calculada conforme a tabela de critérios para definição do tamanho da amostra, para se apurar o intervalo de seleção (IS);

2º Passo

Ordenar todos os itens da população e realizar a contagem na ordem cronológica do intervalo de seleção (IS), apurado no anterior, selecionando o item da população da respectiva posição

EXEMPLO

Exemplo: Realização da amostragem em 800 processos
População (P) = 800 processos
Amostra (TA) = 800 x 10% = 80 processos
Intervalo de seleção (IS) = $P / TA = 800 / 80 = 10$ Os processos selecionados na ordem cronológica serão os das posições: 10ª; 20ª; 30ª; 40ª 800ª posições, de forma que sejam selecionados 80 processos administrativos.

Critério 2

Quando uma pequena quantidade de itens da população representam quase que 100% do montante da população, recomenda-se, quando da definição dos itens da amostra, selecionar os citados itens.

1º Passo

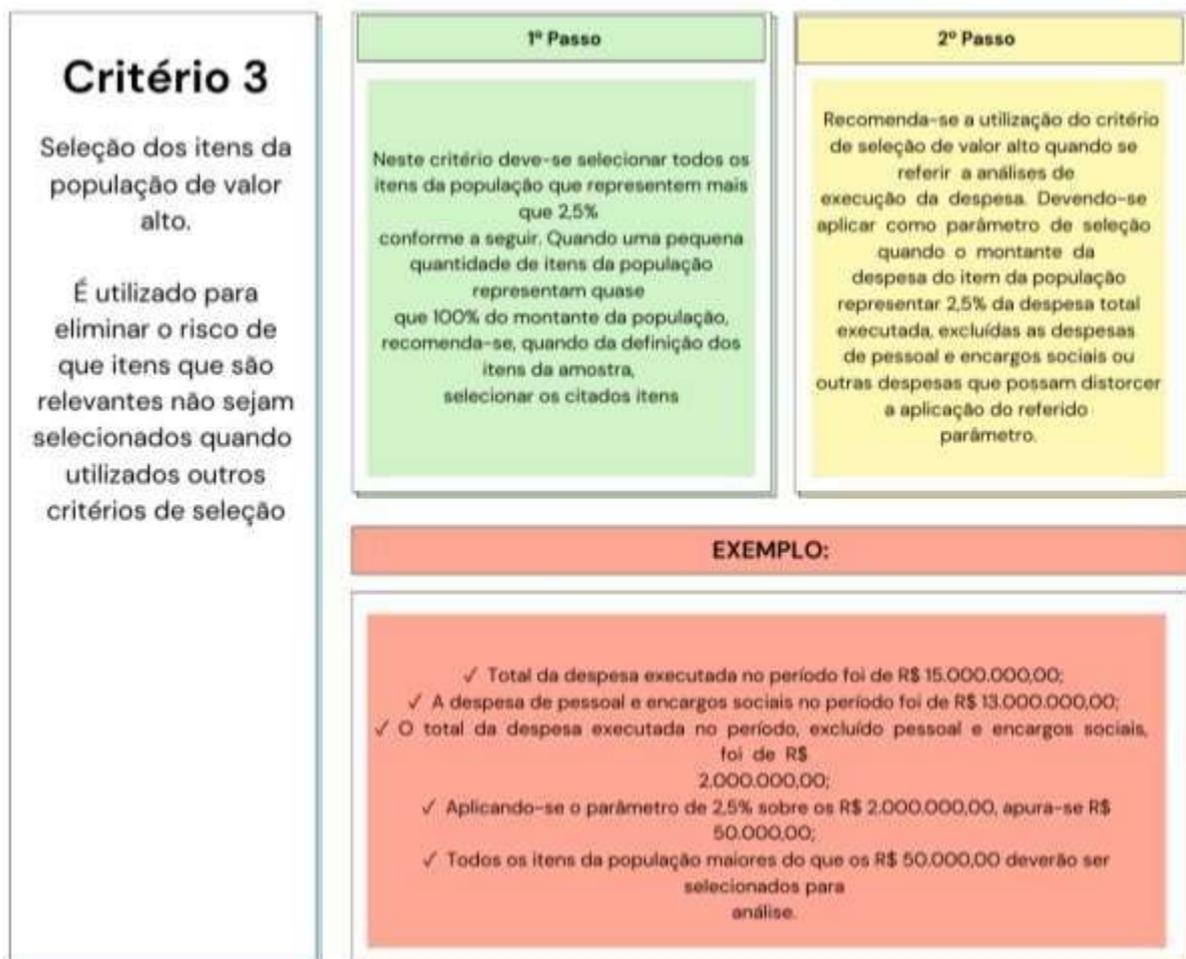
A população (P) 800 processos, somam um total de R\$ 1.000.000,00

2º Passo

Ao ordenar todos os itens da população, verifica-se que 5 processos administrativos somam o montante de R\$ 950.000,00

ATENÇÃO

- ✓ Os 5 processos administrativos citados deverão ser selecionados, pois representam 95% do valor total da população;
- ✓ nos 795 processos administrativos restantes deve-se aplicar outro critério de seleção apresentado.



Importante registrar a recomendação contida no Manual de Orientações para Emissão do RELUCI de 2022 da SECONT de que, quando a população incluir itens com características distintas, deve ser realizada a estratificação antes de aplicar os critérios descritos acima, tais como:

- ✓ por modalidade de licitação: convite, tomada de preços, concorrência, pregão, leilão e concurso;
- ✓ por valor: o maior valor dos processos de aquisição é de R\$ 100.000,00, logo pode estratificar em grupos de processos de até R\$ 25.000,00; de R\$ 25.000,00 a R\$ 50.000,00; de R\$ 50.000,00 a R\$ 75.000,00 e de R\$ 75.000,00 a R\$ 100.000,00;
- ✓ por valor: calcula-se a média dos valores dos processos de aquisição e estratifica-se em dois grupos: processos acima da média e processos abaixo da média

As informações suficientemente detalhadas sobre todas as etapas relativas ao processo de amostragem (descrição da população, descrição da definição do tamanho da amostra, processo e critérios de seleção da amostra, amostra efetivamente coletada) devem estar adequadamente documentadas.

1.13. SUGESTÕES DE COMBINAÇÕES DE TÉCNICAS DE AUDITORIAS

- **Análise documental + Inspeção** = Verificar a fidedignidade dos processos de aquisição e pagamento, além da existência física do bem.
- **Análise documental + Inspeção + Observação** = Verificar a fidedignidade dos processos de aquisição e pagamento, a existência física do bem e a sua adequada utilização pelos servidores do setor.
- **Análise documental + Conformação Externa + Inspeção + Observação** = Verificar a fidedignidade dos processos de aquisição e pagamento, a adequação dos preços aos praticados no mercado, a existência física do bem e a sua adequada utilização pelos servidores do setor.
- **Observação + Reexecução** = Verificar se as atividades realizadas pelos servidores do setor estão em conformidade com os padrões definidos nos normativos vigentes e se os resultados dessa aplicação são adequados.
- **Observação + Reexecução + Análise Documental** = Verificar se as atividades realizadas pelos servidores do setor estão em conformidade com os padrões definidos nos normativos vigentes, se os resultados dessa aplicação são adequados e suportados por documentação válida.
- **Observação + Recálculo + Análise Documental** = Verificar se as operações que envolvem cálculos são realizadas de acordo com os padrões definidos nos normativos vigentes e se os resultados dessa aplicação estão corretos e suportados por documentação válida.

- **Procedimentos analíticos + Análise Documental** = Identifica índices e tendências a partir de informações consolidadas e verificar se eles estão amparados em documentação de suporte válida.
- **Análise Documental + Rastreamento** = Verificar a legitimidade e fidedignidade dos documentos selecionados em uma amostra e se eles foram adequadamente registrados em demonstrativos contábeis, relatórios ou prestações de contas.
- **Vouching + Análise Documental** = Verificar se as informações declaradas em demonstrativos contábeis, relatórios ou prestações de contas estão suportadas em documentos fidedignos e legítimos.
- **Procedimentos analíticos + Benchmarking** = Identifica índices e tendências a partir de informações consolidadas e, então, realiza processo de comparação e identificação de melhores práticas.

REFERÊNCIA

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). **Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. 2017. Aprovado pela Instrução Normativa SFC nº 3, de 9 de junho de 2017. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>>. Acesso em: 24 fev.2023.

FONTENELE, Ricardo André Macedo et al. **Curso Técnicas de Auditoria Interna Governamental**. Editor Escola Nacional de Administração Pública (Enap). 2020. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br>>. Acesso em: 02 mar.2023

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília, 2017. Disponível em: < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>>. Acesso em: 06 de mar. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Manual de auditoria financeira**. Brasília, 2016. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 320 (R1): Materialidade no planejamento e na execução da auditoria. Brasília, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC T 16.1: **Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação**. Brasília, 2008. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>>. Acesso em: 08 de mar. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA 530: **Amostragem em Auditoria**. Brasília, 2009. Disponível em: < <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>>. Acesso em: 08 de mar. 2023.

ESPÍRITO SANTO. Secretaria de Estado de Controle e Transparência – SECONT. **Manual de Orientações para Elaboração do RELUCI. 5º ed. 2022. Contas**. Vitória 2022. Disponível em: < <https://secont.es.gov.br/orientacoes-para-reluci>> Acesso em: 23 mar.2023.

APÊNDICE K – EVIDÊNCIAS

Apresenta de maneira mais detalhada informações sobre a natureza, fontes de informação e atributos das evidências, adotando como base o manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal de 2017, e as diretrizes da IN SFC nº 03, de 2017.

SUMÁRIO

1. ATRIBUTOS DA EVIDÊNCIA	3
1.1. EVIDÊNCIA SUFICIENTE	3
1.2. EVIDÊNCIA CONFIÁVEL	3
1.3. EVIDÊNCIA RELEVANTE	4
1.4. EVIDÊNCIA ÚTIL.....	5
2. NATUREZA DA EVIDÊNCIA	5
2.1. QUADRO DE EVIDÊNCIAS DE NATUREZA LEGAL	5
2.2. QUADRO DE EVIDÊNCIAS DE NATUREZA TÍPICAS DE AUDITORIA.....	6
4. GRAU DE PERSUASÃO DAS EVIDÊNCIAS	7

1. ATRIBUTOS DA EVIDÊNCIA

A qualidade das conclusões e das recomendações da Unidade Central de Controle Interno depende da capacidade da equipe de auditoria de reunir e de avaliar evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis.

Os atributos das evidências estabelecidos pela IN SFC nº 03, de 2017, são a suficiência, a confiabilidade, a fidedignidade, a relevância e a utilidade. A suficiência é uma medida de quantidade de evidência da auditoria; as demais, são medidas de qualidade (adequação).

1.1. EVIDÊNCIA SUFICIENTE

A evidência suficiente é aquela concreta, adequada e convincente. Uma evidência suficiente permite que qualquer pessoa prudente e informada chegue às mesmas conclusões que o auditor interno governamental. Esse atributo é afetado pelo risco de auditoria e também pelos demais atributos de qualidade. Quanto maior o risco de auditoria, mais provável será a necessidade de uma quantidade maior de evidências. E quanto melhor for a qualidade, menor a quantidade de evidências necessárias. Não obstante, apenas a obtenção de mais evidências não compensará a má qualidade das provas obtidas

1.2. EVIDÊNCIA CONFIÁVEL

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

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

EVIDÊNCIAS	
Mais confiáveis	Menos confiáveis
Obtidas de terceiros independentes	Obtidas junto à unidade auditada
Produzidas por um processo ou sistema com controles efetivos	Produzidas por um processo ou sistema com controles ineficazes
Obtidas diretamente pelo auditor interno	Obtidas indiretamente
Proporcionadas por documentos originais	Proporcionadas por fotocópias
Corroboradas por informações oriundas de outras fontes	Obtidas em uma única fonte
Informações documentais.	Informações testemunhais

Ao utilizar as diretrizes acima é importante que os analistas de controle interno considerem também outros aspectos que poderão influenciar as evidências, tais como fonte, natureza e circunstâncias em que são obtidas.

Em casos de dúvida a respeito da confiabilidade das informações ou indicações de possível fraude, o analista de controle interno deve realizar procedimentos adicionais e determinar quais modificações serão necessárias para solucioná-la. É fundamental também que, nesse processo, avaliem a relação custo-benefício.

1.3. EVIDÊNCIA RELEVANTE

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

1.4. EVIDÊNCIA ÚTIL

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

2. NATUREZA DA EVIDÊNCIA

Quanto à natureza, as evidências de auditoria podem ser classificadas em legais e de auditoria. São considerados itens de evidência legal: evidência direta, circunstancial, conclusiva e corroborativa e as típicas de auditoria: evidências física, testemunhal, analítica e documental.

2.1. QUADRO DE EVIDÊNCIAS DE NATUREZA LEGAL

Natureza	Classe	Descrição	Exemplos
Legais	Direta	Comprova diretamente um fato, sem que seja necessário elaborar suposições.	Fotografia de um muro em construção.
	Circunstancial (ou indício)	Demonstra um fato que pode levar a um outro fato. Não é suficiente para sustentar um achado	Processo sem numeração de páginas.
	Conclusiva	Constitui sozinha prova absoluta dos fatos e das circunstâncias que informa. É mais difícil de ser obtida porque envolve altos custos e longos períodos.	
	Corroborativa	Serve de suporte para outras evidências, tornando-as mais confiáveis, relevantes e úteis. Deve ser obtida a	Laudo pericial atestando a falsificação de documentos e de assinaturas.

		partir de fontes diferentes das evidências originais, podendo ser internas ou externas ao órgão ou entidade auditada.	
--	--	---	--

2.2. QUADRO DE EVIDÊNCIAS DE NATUREZA TÍPICAS DE AUDITORIA

Natureza	Classe	Descrição	Exemplos
Típicas de auditoria	Física	São evidências obtidas por meio das técnicas de inspeção física e observação.	Fotografias, vídeos, mapas, gráficos, tabelas e registros de observação de alguma atividade desenvolvida por servidores ou funcionários da unidade auditada.
	Testemunhal	São constituídas por informações prestadas por terceiros, mediante declarações verbais ou escritas, ou por informações colhidas por meio de técnica de entrevista ou questionário.	Questionário com as respostas às questões formuladas ou registros de entrevistas.
	Analítica	São resultantes da verificação das inter-relações entre dados. As técnicas utilizadas são amostragem, técnicas assistidas por computador, conciliação e revisão analítica.	Tabelas, quadros, em meio físico ou eletrônico, contendo registros dos dados e das análises realizadas pela equipe de auditoria.
	Documental	São obtidas de fontes internas ou externas à organização.	Relatórios, memorandos, atas, contratos, ofícios, notas fiscais, notas de empenho, notas de serviço, termos de contrato e demais documentos que contenham alguma informação comprobatória. Tais evidências podem estar armazenadas tanto em meio físico quanto eletrônico.

3. FONTES DE INFORMAÇÃO DA EVIDÊNCIA

Fontes de informação são os locais ou os espaços onde estarão ou serão geradas as evidências para os trabalhos de auditoria. Portanto, tais evidências podem ser internas ou externas à organização ou à unidade auditada.

As evidências internas são produzidas no âmbito da organização e podem ser processadas por uma parte externa ou não. Geralmente, os analistas de controle interno deverão atribuir a esse tipo de evidência menor credibilidade do que às externas.

As evidências externas são produzidas por órgãos, unidades, organizações, empresas, independente da unidade auditada e podem ser processadas ou não pela unidade auditada. Normalmente, se atribui maior credibilidade a esse tipo de evidência do que às internas, especialmente se forem encaminhadas diretamente ao analista de controle interno e elaboradas por pessoa ou instituição independente e competente no assunto.

Entretanto, oportuno esclarecer que existe ainda as informações produzidas por serviços de terceiros que não se enquadram perfeitamente nos casos anteriores, já que são produzidas externamente à organização, mas não guardam o mesmo grau de confiabilidade e de independência de uma fonte externa.

4. GRAU DE PERSUASÃO DAS EVIDÊNCIAS

A persuasão é a capacidade de a informação apoiar o analista de controle interno na formulação de achados, de conclusões e de recomendações, de forma a lhe garantir segurança razoável e a convencer o auditado e os demais destinatários do trabalho de que a sua opinião está correta.

Nesse sentido, alguns indicativos podem auxiliar os analistas de controle internos a obterem e registrarem evidências mais persuasivas, quais sejam:

- a. o exame físico realizado pelo analista de controle interno fornece evidência mais convincente;
- b. a observação direta realizada pelo analista de controle interno constitui o segundo tipo de técnica mais persuasiva;
- c. informações provenientes de terceiros são mais convincentes do que as enviadas pela Unidade Auditada;
- d. informações documentais são mais convincentes do que as testemunhais, sendo que essas últimas são as menos persuasivas de todas;
- e. são mais convincentes as informações advindas de fontes confiáveis e aquelas que são corroboradas por outras.

4. REFERÊNCIAS

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Aprovado pela Instrução Normativa SFC nº 8, de 8 de dezembro de 2017. Disponível em: < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>>. Acesso em: 24 fev.2023.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). **Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. 2017. Aprovado pela Instrução Normativa SFC nº 3, de 9 de junho de 2017. Disponível em:< <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>>. Acesso em: 24 fev.2023.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)**: NBASP Princípios e NBAS Normas. Disponível em: <<https://irbcontas.org.br/nbasp/>>. Acesso em: 23 mar 2023.

APÊNDICE L - RELATÓRIO DE AUDITORIA

Sumário

1. ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA	2
1.1 ELEMENTOS PRÉ-TEXTUAIS	2
1.1.1. CAPA.....	2
1.1.2. FOLHA DE ROSTO	2
1.1.3. RESUMO.....	2
1.1.4. SUMÁRIO	3
1.2 ELEMENTOS TEXTUAIS	3
1.2.1. INTRODUÇÃO	3
VISÃO GERAL DO OBJETO	3
OBJETIVOS E QUESTÕES DE AUDITORIA.....	3
ESCOPO	4
METODOLOGIA UTILIZADA.....	4
LIMITAÇÕES.....	5
1.2.2. BOAS PRÁTICAS IDENTIFICADAS.....	5
1.2.3. ACHADOS DE AUDITORIA	5
SITUAÇÃO ENCONTRADA	6
CRITÉRIOS	6
EVIDÊNCIAS	6
CAUSAS	6
EFEITOS/RISCOS.....	7
COMENTÁRIOS DOS GESTORES	7
CONCLUSÃO PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO.....	7
PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO	7
1.3.1. OUTRAS CONSIDERAÇÕES	8
1.4.1. CONCLUSÃO.....	8
1.5.1. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO	8
1.3 ELEMENTOS PÓS - TEXTUAIS	9
1.3.1. APÊNDICE	9
1.3.2. ANEXO	9
REFERÊNCIA.....	10

1. ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

1.1 ELEMENTOS PRÉ-TEXTUAIS

1.1.1. Capa

A capa é elemento opcional, a critério da equipe para contribuir com a qualidade da apresentação do documento

1.1.2. Folha de Rosto

A folha de rosto deverá conter informações de no mínimo:

- a. Qual documento se refere: exemplo - RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO;
- b. Número do Processo;
- c. Fiscalização - Modalidade da Auditoria: Auditoria de Conformidade/ Auditoria de Operacional/ Auditoria de Financeira;
- d. Unidades Auditadas;
- e. Ato originário: PAAI / determinação de órgãos de controle externo / denúncia, outras
- f. Objeto da Fiscalização: descrever o objeto da auditoria
- g. Ato de designação: citar os atos que autorizaram a auditoria e os trabalhos
- h. Período abrangido pela fiscalização: de {data} a {data}
- i. Composição da equipe: citar pelo menos o nome, a matrícula e a identificação da atribuição dos mesmos (se membro, líder, supervisor e/ou coordenador).

1.1.3. Resumo

O resumo é a apresentação concisa do trabalho, com informações sobre o objetivo, os achados de auditoria, as conclusões e os encaminhamentos. O resumo poderá servir de base para a elaboração de ficha-síntese, que visa fornecer a demais interessadas informações sintetizadas sobre o trabalho.

1.1.4. Sumário

1.2 ELEMENTOS TEXTUAIS

1.2.1. Introdução

O tópico da introdução possui parágrafo de apresentação seguido dos subtópicos “Visão geral do objeto”, “Objetivos e questões de auditoria”, “Escopo”, “Metodologia utilizada” e “Limitações”.

No parágrafo de apresentação devem ser fornecidas informações básicas sobre o objeto e objetivo geral da auditoria, os dados do ato autorizativo do trabalho (acórdão e processo), o contexto acerca da inclusão no plano de auditoria interna, se relevante, bem como outras informações que entender pertinentes, como a existência de auditorias anteriores no mesmo objeto.

Visão Geral do Objeto

Descrição de informações relativas ao objeto avaliado, visando sua melhor compreensão. Importante inserir na visão geral as informações que mostrem correlação com o objetivo da auditoria. Entre as informações, podem ser citadas como exemplo: contexto da estrutura organizacional, objetivos, principais produtos, indicadores de desempenho, metas, aspectos orçamentários, legislação aplicável, órgãos fiscalizados, setores responsáveis, competências e planejamentos, controles internos, usuários previstos. A equipe pode avaliar, junto com o supervisor, a conveniência de registrar em apêndice algumas informações da visão geral, caso a descrição no corpo do relatório prejudique a sua concisão, incluindo outras informações não diretamente relacionadas com o objetivo da auditoria, mas que possam contribuir para a sua contextualização.

Objetivos e Questões de Auditoria

O objetivo da auditoria representa o seu propósito, por que e para que ela foi realizada. Representa a questão fundamental e descreve o que a auditoria

buscou realizar. Normalmente são traduzidos por verbos no infinitivo. Exemplo: avaliar, determinar, verificar, identificar.

Descrição do objetivo geral da auditoria e, caso pertinente o seu detalhamento, dos objetivos específicos, decorrentes do maior conhecimento construído a partir do levantamento preliminar.

As questões de auditoria são elaboradas para nortear o trabalho e buscar satisfazer, mediante suas respostas, o objetivo de auditoria previamente definido.

Escopo

O escopo é a delimitação do trabalho e deve explicitar amplitude do objeto avaliado e profundidade dos procedimentos, suficientes para alcançar o objetivo da auditoria. Pode ser incluído também informações sobre o não-escopo, se relevante para melhor compreensão dos limites do escopo. Se o não-escopo explicitado for extenso, a equipe pode incluir no processo em peça avulsa ou em apêndice

O escopo da auditoria é expresso pelo objetivo, pelas questões e pelos procedimentos, para completar a delimitação do escopo da fiscalização, a equipe deve destacar que os procedimentos realizados e os seus objetos – o que foi examinado, como unidades, áreas, atividades, processos, controles, sistemas, e respectivas localizações –, extensão – o período de abrangência dos exames, ou seja, as operações realizadas em dado espaço de tempo –, oportunidade – quando foram realizados – e profundidade estão registrados na matriz de planejamento.

Metodologia Utilizada

Descrição, de forma geral, de como o trabalho foi realizado, incluindo, por exemplo:

- a. observância às normas de referência para a condução do trabalho, como o Manual de Auditoria Interna da UCCI, Manual de Auditoria de Conformidade do TCE, NBASP, dentre outras;
- b. procedimentos adotados para a obtenção, tratamento e análise de informações;
- c. método utilizado para seleção de amostra;
- d. participação, como membro da equipe, de servidores com conhecimento especializado, lotados em outras unidades;

Se houver a pertinência de maior detalhamento dos procedimentos empregados, a equipe pode avaliar, junto com o supervisor, a conveniência de registrar em apêndice as informações mais específicas, caso a descrição no corpo do relatório prejudique a sua concisão.

Limitações

Descrição de dificuldades enfrentadas pela equipe para obtenção e análise dos dados, bem como em relação às condições operacionais do trabalho, e de seus efeitos no desenvolvimento da auditoria e na formulação das conclusões. As limitações podem, eventualmente, ser configuradas como achado de auditoria.

1.2.2. Boas Práticas Identificadas

Este tópico será inserido no relatório se a equipe identificar boas práticas adotadas pelo gestor, capazes de promover ganhos de eficiência e eficácia aos processos e atividades desenvolvidos, e que podem ser disseminadas, servindo de benchmark para a melhoria do desempenho das demais unidades.

1.2.3. Achados de Auditoria

Descrever título do achado que irá consignar, de modo sucinto, a situação encontrada.

O relato do achado de auditoria será, preferencialmente, em subtópicos (situação encontrada, critérios, evidências, causas, efeitos, comentários dos gestores, conclusão e proposta de encaminhamento), mas, considerando as especificidades e natureza de cada trabalho, pode ser feito de forma narrativa, incluindo seus componentes, previamente discutido com o supervisor.

As informações contidas na matriz de achados servem de base para o desenvolvimento do texto no relatório de auditoria. A organização da ordem dos achados pode levar em consideração o seguinte: agrupamento por questão de auditoria, ordem decrescente de relevância (agrupadas por atividade, se aplicável) ou início com os temas mais gerais para os mais específicos (para assuntos interligados).

Situação encontrada

Descrição da situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria

Crítérios

Indicação do padrão de referência não observado.

Evidências

Indicação das informações e documentos que respaldam as opiniões e conclusões da equipe.

Causas

A apresentação de causas fica a critério da equipe, quando for possível identificá-las e forem relevantes. São as razões para a diferença entre a situação encontrada e a situação desejada. Podem ser relacionadas à operacionalização ou à concepção do objeto da auditoria, ou à fatores fora da competência ou da influência do gestor. Se for possível identificá-las, servirão de base para a formulação das propostas de encaminhamento.

Efeitos/Riscos

A apresentação de efeitos/riscos fica a critério da equipe, quando for possível identificá-los e forem relevantes. São as consequências da diferença entre a situação encontrada e a situação desejada. Os efeitos podem ser existentes (ocorridos) ou potenciais (riscos).

Comentários dos Gestores

Os comentários do gestor serão incorporados ao relatório final, preferencialmente na forma de subtópico de cada achado, individualmente, se o achado subsistir, ou em tópico específico, caso o texto tenha aspecto geral, de difícil individualização por cada achado. O relato será feito, sempre que possível, de modo resumido, no caso de a equipe de auditoria rejeitá-los, total ou parcialmente. Se foram acatados na íntegra, é dispensado seu relato.

Conclusão Proposta de Encaminhamento

É o julgamento dos auditores internos em relação ao impacto do achado de auditoria nas atividades auditadas. Caso o objetivo tenha sido detalhado em questões de auditoria, devem ser respondidas de forma objetiva

A equipe deve expor na conclusão do achado as devidas justificativas nos casos de rejeição, total ou parcial, dos argumentos apresentados e informar as alterações feitas no relatório em razão dos comentários recebidos, se for o caso.

Proposta de Encaminhamento

Descrição da medida proposta à unidade avaliada, a fim de agregar valor aos processos de trabalho. Os encaminhamentos propostos nos trabalhos de avaliação serão feitos na forma de recomendação ou ciência, de forma consistente com os achados, observações e conclusões da equipe de auditoria. A equipe deve observar, ainda, eventuais orientações complementares expedidas internamente pelo(a) titular da Seaud

1.3.1. Outras Considerações

Este tópico será inserido no relatório se a equipe identificar situações não decorrentes das questões de auditoria ou não pertencentes ao escopo, mas que mereçam ser descritas em razão de relevância, materialidade, risco ou oportunidade. Tais observações podem ser objeto de futura auditoria, considerando as avaliações feitas no planejamento da unidade para a elaboração do Paint.

4.1.1. Conclusão

A conclusão é uma síntese do resultado da auditoria, com o posicionamento da equipe. Podem ser feitas breves considerações sobre o trabalho realizado, sendo importante abordar respostas às questões formuladas, associadas ao objetivo estabelecido, incluindo, se for o caso, aquelas com aspectos positivos, quando não forem identificados achados. A equipe pode relatar na conclusão, sempre que possível, avaliações sobre o impacto dos achados e encaminhamentos sobre atividades ou processos avaliados. Também podem ser incluídos a previsão ou possibilidade de ações posteriores da Seaud à auditoria, se existirem ou se relevantes, como, por exemplo, a realização de monitoramento dos encaminhamentos feitos.

1.5.1. Proposta de Encaminhamento

Descrição da medida proposta à unidade avaliada, a fim de agregar valor aos processos de trabalho. Os encaminhamentos propostos nos trabalhos de avaliação serão feitos na forma de recomendação ou ciência, de forma consistente com os achados, observações e conclusões da equipe de auditoria. Cada proposição deve fazer referência, ao final, ao item do achado no relatório em que é tratado. A equipe deve observar, ainda, eventuais orientações complementares expedidas internamente pelo(a) titular da Seaud.

1.3 ELEMENTOS PÓS - TEXTUAIS

1.3.1. Apêndice

Os apêndices são compostos por textos ou documentos elaborados pela equipe de auditoria, a fim de complementar sua argumentação apresentada no relatório, sem causar prejuízo à completude e à coesão do texto principal. São informações adicionais produzidas pela equipe de auditoria, destacadas do texto para evitar a descontinuidade da sua sequência lógica.

1.3.2. Anexo

Os anexos constituem-se de informações adicionais não produzidas pela equipe, que colaboram para esclarecer ou confirmar as ideias expressas no relatório.

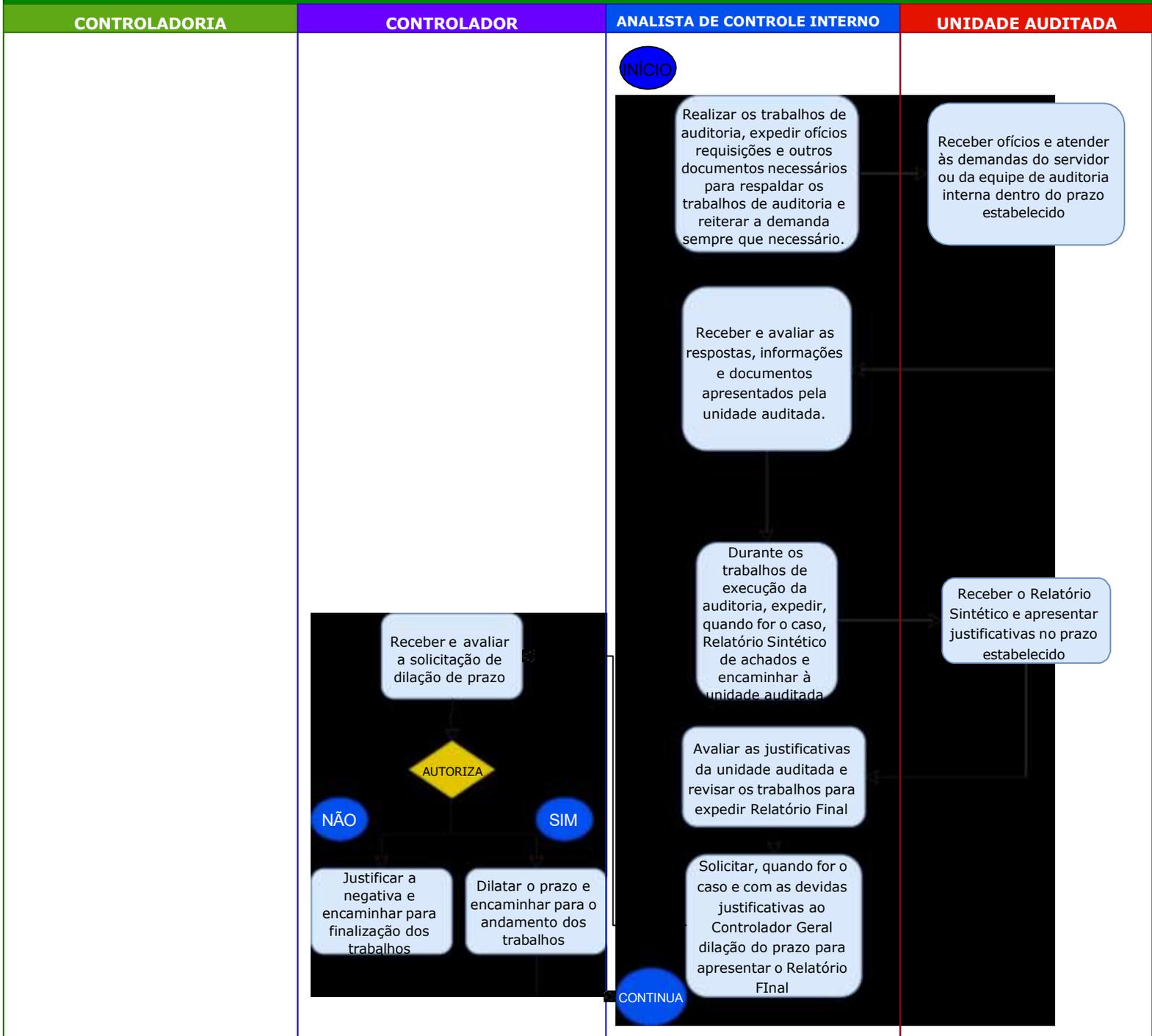
REFERÊNCIA

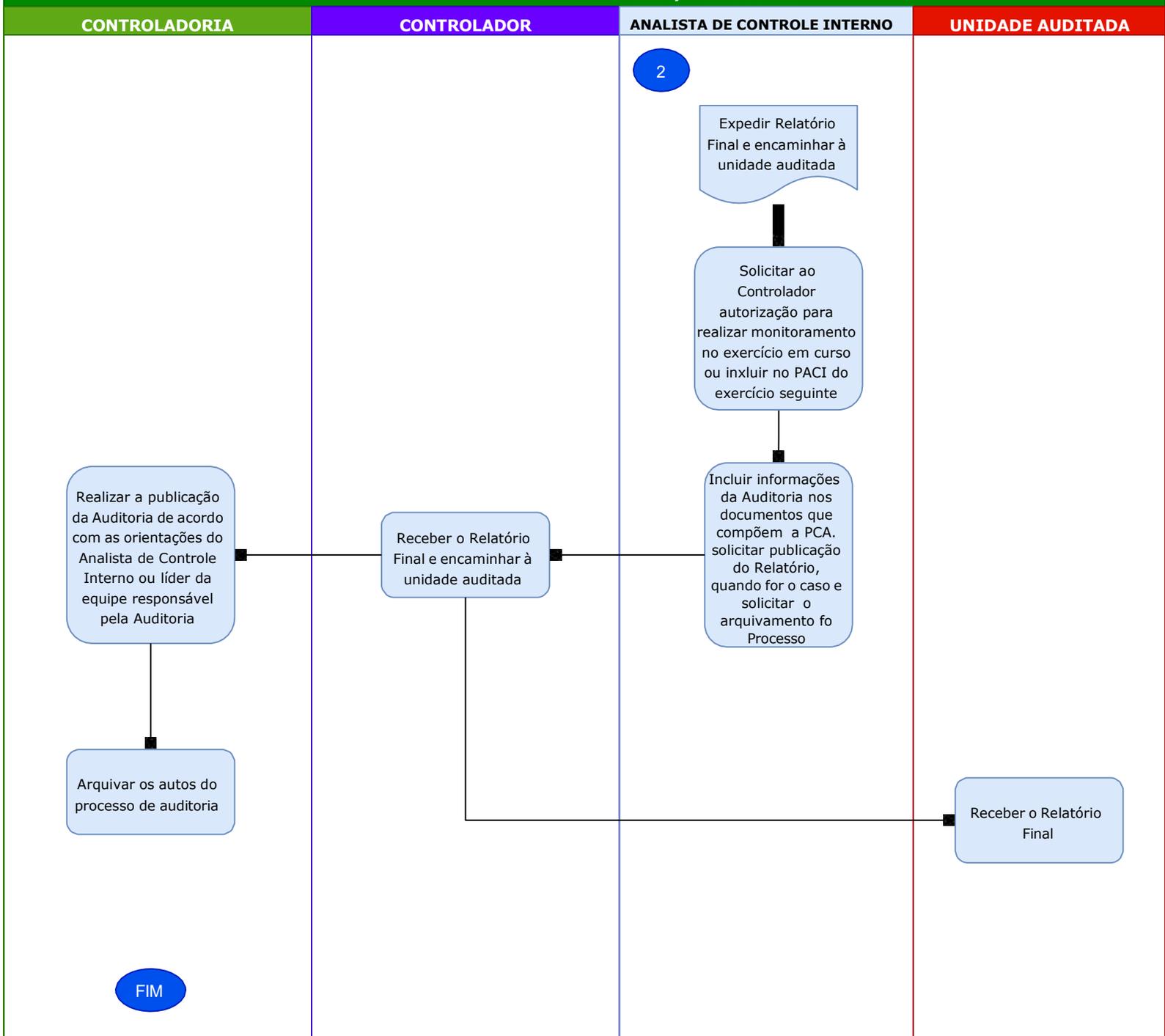
BRASIL. Brasil. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília, 2017. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>>. Acesso em: 25 mar. 2023.

ESPIRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – TCE. **Manual de Auditoria de Conformidade 2.0**. Vitória. 2021. Disponível em: <<https://www.tcees.tc.br/biblioteca/ato-normativo/detalhes-ato-normativo/?id=4210>> Acesso em: 25 mar. 2023.

APÊNDICE M - FLUXO DE TRABALHO DE AUDITORIA

DIAGRAMA DE FLUXO DE TRABALHO: EXECUÇÃO DA AUDITORIA





APÊNDICE N - FLUXO DE PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

