



**GOVERNO  
DA PARAÍBA**

**CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO**  
GERÊNCIA EXECUTIVA DE AUDITORIA - GEA



# MANUAL DE AUDITORIA DA CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO

João Pessoa, 2023

**CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO - CGE**

Av. Epitácio Pessoa, 1498 - 2º Andar – Edf. Makadesh Mall - Torre - João Pessoa – PB  
CEP. 58040-000 [www.cge.pb.gov.br](http://www.cge.pb.gov.br) – email: [gabinete@cge.pb.gov.br](mailto:gabinete@cge.pb.gov.br)



## SUMÁRIO

PREFÁCIO.....	6
1. INTRODUÇÃO AO MANUAL DE AUDITORIA .....	7
1.1 CONCEITO GERAL DO MANUAL .....	7
1.2 PROPÓSITO E ESCOPO DO MANUAL .....	7
1.3 CONTROLE E REVISÃO DO MANUAL .....	8
2. TIPOS DE TRABALHOS REALIZADOS PELA AUDITORIA INTERNA DA CGE.....	8
2.1 AUDITORIA INTERNA.....	9
<b>2.1.1 Auditoria de conformidade</b> .....	10
<b>2.1.2 Auditoria operacional</b> .....	11
<b>2.1.3 Etapas das atividades de avaliação</b> .....	11
<b>2.1.4 Consultoria</b> .....	13
2.2 OUTRAS ATIVIDADES EXECUTADAS PELO GRUPO DE AUDITORIA DA CGE .....	14
<b>2.2.1 Monitoramento</b> .....	14
<b>2.2.2 Acompanhamento das recomendações (follow-up)</b> .....	15
<b>2.2.3 Inspeção</b> .....	15
<b>2.2.4 Acompanhamento de determinações e recomendações do Tribunal de Contas do Estado</b> .....	16
3. GESTÃO DA AUDITORIA INTERNA E DEMAIS ATIVIDADES.....	16
3.1 SECRETÁRIO(A) CHEFE DA CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO.....	16
3.2 GERENTE EXECUTIVO(A) DE AUDITORIA .....	19
3.3 GERENTES OPERACIONAIS DE AUDITORIA .....	21
3.4 AUDITOR(A) DE CONTAS PÚBLICAS.....	23
3.5 COMPARTILHAMENTO DE TRABALHOS, RESULTADOS E PARTICIPAÇÃO DE ESPECIALISTAS.....	25
<b>3.5.1 Trabalhos executados de forma compartilhada</b> .....	26
<b>3.5.2 Compartilhamento de informações e resultados com outras instituições</b> .....	27
<b>3.5.3 Colaboração de especialistas externos à equipe de auditoria</b> .....	28
3.6 GESTÃO DE AMEAÇAS À OBJETIVIDADE .....	30
<b>3.6.1 Fatores comuns de ameaça à objetividade</b> .....	31
<b>3.6.2 Possíveis ações mitigadoras das ameaças à objetividade</b> .....	33
4. PLANEJAMENTO DA AUDITORIA .....	33
4.1 PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA .....	34
<b>4.1.1 Introdução</b> .....	34
<b>4.1.2 Conceito</b> .....	34
<b>4.1.3 Periodicidade</b> .....	35
<b>4.1.4 Responsabilidades</b> .....	35
<b>4.1.5 Etapas da elaboração do PAINT</b> .....	35



4.1.5.1	Conhecimento do negócio para elaboração do PAINT .....	36
<b>4.1.5.1.1</b>	<b>Considerações das partes interessadas.....</b>	<b>37</b>
<b>4.1.5.1.2</b>	<b>Definição do universo de auditoria .....</b>	<b>37</b>
4.1.5.2	Identificação, avaliação e priorização de Riscos.....	37
<b>4.1.5.2.1</b>	<b>Compreendendo objetivos, estratégias e riscos.....</b>	<b>38</b>
4.1.5.2.1.1	Riscos relacionados aos objetivos e estratégias .....	38
4.1.5.2.1.2	Documentando riscos .....	38
4.1.5.2.1.3	Riscos internos, externos e estratégicos.....	38
4.1.5.2.1.4	Riscos de tecnologia da informação(TI).....	39
4.1.5.2.1.5	Riscos ambientais, sociais e de governança.....	39
4.1.5.2.1.6	Riscos relacionados à terceirização.....	39
4.1.5.2.1.7	Riscos de fraude.....	39
<b>4.1.5.2.2</b>	<b>Abordagens de avaliação de riscos .....</b>	<b>39</b>
4.1.5.3	Coordenação com outros fornecedores de serviços de avaliação e consultoria	40
4.1.5.4	Estimação de recursos .....	40
4.1.5.5	Documentação do PAINT .....	41
4.1.5.6	Aprovação do PAINT .....	42
4.1.5.7	Alteração e revisão do PAINT.....	42
4.2	PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS INDIVIDUAIS DE AUDITORIA.....	42
<b>4.2.1</b>	<b>Introdução.....</b>	<b>42</b>
<b>4.2.2</b>	<b>Etapas do Planejamento dos Trabalhos Individuais de Auditoria .....</b>	<b>43</b>
<b>4.2.3</b>	<b>Alocação da equipe de auditoria .....</b>	<b>44</b>
<b>4.2.4</b>	<b>Análise preliminar do objeto.....</b>	<b>44</b>
4.2.4.1	Definição preliminar dos objetivos gerais.....	46
4.2.4.2	Definição preliminar do escopo e cronograma .....	46
4.2.4.3	Definição preliminar dos compromissos entre as partes .....	47
<b>4.2.5</b>	<b>Formalização do Trabalho .....</b>	<b>47</b>
<b>4.2.6</b>	<b>Conhecimento do Negócio .....</b>	<b>48</b>
<b>4.2.7</b>	<b>Mapeamento dos processos .....</b>	<b>50</b>
4.2.7.1	Como desenhar o fluxograma (boas práticas) .....	52
4.2.7.2	Simbologia dos fluxogramas (boas práticas) .....	54
<b>4.2.8</b>	<b>Elaboração da matriz de objetivos, riscos e controles.....</b>	<b>56</b>
4.2.8.1	Identificação dos objetivos do processo .....	57
4.2.8.2	Identificação dos riscos inerentes associados aos objetivos do processo.....	58
4.2.8.3	Análise dos riscos inerentes .....	60
4.2.8.4	Avaliação preliminar dos controles .....	60
<b>4.2.9</b>	<b>Elaboração do programa de trabalho .....</b>	<b>63</b>



4.2.9.1 Procedimentos de auditoria .....	64
<b>4.2.9.1.1 Procedimentos de auditoria quanto à finalidade</b> .....	<b>65</b>
4.2.9.1.1.1 Procedimentos substantivos .....	65
4.2.9.1.1.2 Testes de controle (ou testes de observância).....	66
4.2.9.1.1.3 Aplicação dos procedimentos de auditoria quanto à finalidade na CGE .....	67
<b>4.2.9.1.2 Técnicas de auditoria (tipos de procedimentos de auditoria)</b> .....	<b>68</b>
4.2.9.1.2.1 Inspeção.....	69
4.2.9.1.2.2 Observação .....	69
4.2.9.1.2.3 Análise documental .....	70
4.2.9.1.2.4 Confirmação externa(circularização) .....	71
4.2.9.1.2.5 Indagação.....	71
4.2.9.1.2.6 Recálculo.....	73
4.2.9.1.2.7 Reexecução de atividades.....	74
4.2.9.1.2.8 Rastreamento e vouching.....	74
4.2.9.1.2.9 Benchmarking.....	75
4.2.9.1.2.10 Técnicas de auditoria assistidas por computador (TAAC).....	76
4.2.9.1.2.11 Amostragem .....	77
<b>5. EXECUÇÃO DA AUDITORIA</b> .....	<b>79</b>
5.1 COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	80
5.2 EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA.....	80
<b>5.2.1 Atributos das evidências</b> .....	<b>82</b>
<b>5.2.2 Tipos de evidências</b> .....	<b>84</b>
<b>5.2.3 Grau de persuasão e fragilidades das evidências</b> .....	<b>85</b>
5.3 ACHADOS DE AUDITORIA .....	86
<b>5.3.1 Requisitos básicos dos achados</b> .....	<b>87</b>
<b>5.3.2 Atributos dos achados de auditoria</b> .....	<b>88</b>
5.4 MANIFESTAÇÃO DA ENTIDADE AUDITADA SOBRE OS ACHADOS .....	90
5.5 RECOMENDAÇÕES DE AUDITORIA .....	90
<b>6. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS</b> .....	<b>92</b>
6.1 COMPONENTES DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA .....	95
<b>6.1.1 Objetivo e abrangência do trabalho</b> .....	<b>95</b>
<b>6.1.2 Principais procedimentos de auditoria</b> .....	<b>95</b>
<b>6.1.3 Critérios de seleção da amostra</b> .....	<b>96</b>
<b>6.1.4 Limitações</b> .....	<b>96</b>
<b>6.1.5 Boas práticas</b> .....	<b>96</b>
<b>6.1.6 Conclusão</b> .....	<b>96</b>
<b>6.1.7 Constatações/pontos de auditoria</b> .....	<b>96</b>



6.1.8 Ponto de discordância indicado pelo auditado.....	97
6.1.9 Justificativa da auditoria para não aceitação da discordância.....	97
6.1.10 Recomendações de auditoria.....	97
6.1.11 Anexos do Relatório.....	98
6.2 PLANO DE AÇÃO.....	98
7 PAPÉIS DE TRABALHO.....	98
7.1 ELABORAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO.....	100
7.2 ARMAZENAMENTO DOS PAPÉIS DE TRABALHO.....	101
7.3 TIPOS DE PAPÉIS DE TRABALHOS DA CGE.....	101
7.3.1 Papéis relacionados ao Conhecimento do Negócio.....	102
7.3.2 Planejamento do trabalho.....	102
7.3.3 Ordem de serviço (OS).....	103
7.3.4 Compromissos acordados entre a auditoria e a unidade auditada.....	103
7.3.5 Atas de reuniões realizadas.....	103
7.3.6 Solicitação de documentos/dados para exame.....	104
7.3.7 Questionário.....	104
7.3.8 Memorando de entrevista.....	105
7.3.9 Ofício de comunicação.....	105
7.3.10 Fluxogramas de processos.....	106
7.3.11 Matriz de objetivos, riscos e controles.....	106
7.3.12 Programa de Trabalho.....	106
7.3.13 Registros dos testes.....	107
7.3.14 Relatório de auditoria.....	107
7.3.15 Plano de Ação.....	108
8 ACOMPANHAMENTO DE IMPLEMENTAÇÃO DE RECOMENDAÇÕES.....	108
8.1 ABERTURA DOS TRABALHOS.....	109
8.2 COLETA DE INFORMAÇÕES/VERIFICAÇÃO DO ATENDIMENTO.....	109
8.3 RESULTADO E REPORTE DO ACOMPANHAMENTO.....	111



## PREFÁCIO

O Manual de Auditoria da Controladoria Geral do Estado da Paraíba (CGE) vem sendo desenvolvido desde 2002, quando sua primeira versão foi oficializada. Em 2008, o manual foi atualizado com base em estudos e pesquisas adicionais realizadas pelo corpo técnico da CGE. Em 2023, após a redefinição dos processos e atividades do órgão, e dada a necessidade de ajustes para acompanhar a evolução teórica da Auditoria Interna e mudanças na legislação, novas modificações foram implementadas.

A metodologia proposta neste manual foi projetada para atingir os objetivos de auditoria de forma mais econômica e eficiente, ao fornecer informações para a apresentação de recomendações que visem agregar valor e melhorar as operações dos órgãos e entidades da administração direta e indireta do Poder Executivo do Estado da Paraíba.

A Atividade de Auditoria Interna da CGE, na condução dos seus trabalhos, deve seguir as Orientações Mandatórias da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF) do IIA (Instituto dos Auditores Internos). Tal estrutura, portanto, foi utilizada como base para a construção das diretrizes deste manual. Tendo em vista a necessidade de adaptações dos termos utilizados no IPPF frente à estrutura organizacional da CGE, nas referências aqui trazidas, foram consideradas as seguintes correspondências entre as instâncias apontadas nas Orientações e as existentes na CGE: a) o Executivo Chefe de Auditoria (*Chief Audit Executive – CAE*) corresponde ao Secretário-Chefe da CGE, podendo suas funções serem delegadas expressa ou tacitamente para a Gerência Executiva de Auditoria; b) a alta administração corresponde aos secretários e dirigentes máximos dos órgãos e entidades estaduais, e, a depender do contexto, ao Governador do Estado; c) e Conselho corresponde ao Comitê de Auditoria Interna e Riscos.

As normas, políticas e procedimentos incluídos neste manual, relativos a assuntos de auditoria interna, e que devem ser seguidos por todos os auditores de contas públicas lotados na CGE, foram elaborados de forma a observar, dentro das limitações estruturais e operacionais existentes, estas Orientações Mandatórias que englobam os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, a Definição de Auditoria Interna, o Código de Ética e as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna. Caso sejam verificadas no decorrer dos trabalhos situações não contempladas neste manual, a IPPF do IIA deve ser observada.



Os temas abordados neste manual não esgotam as questões envolvidas no ambiente de Auditoria Interna Governamental, para as quais deve haver revisões e suplementações das diretrizes deste manual. Exceções, impasses ou assuntos não contemplados por este manual devem ser discutidos mediante consulta ao Comitê Técnico de Auditoria e Conformidade – COMTAC.

Além de avaliações e consultorias que se enquadram no conceito de Auditoria Interna estabelecido pelo IIA, a Atividade de Auditoria da CGE executa outras atividades como inspeções e monitoramentos no âmbito da Gerência Executiva de Auditoria (GEA). Para os efeitos deste manual, entende-se como Atividade de Auditoria Interna a unidade da CGE responsável por executar atividades típicas de auditoria interna (avaliações e consultorias), conforme definição do IIA, além de outras atividades atípicas ao referido conceito de auditoria interna como inspeções e monitoramentos, também previstos e definidos neste manual.

João Pessoa (PB), Junho de 2023.

## **1. INTRODUÇÃO AO MANUAL DE AUDITORIA**

### **1.1 CONCEITO GERAL DO MANUAL**

Este manual baseia-se nas metodologias modernas de auditoria interna baseada em riscos, bem como detalha a conduta dos auditores de contas públicas com base nas melhores práticas e nos tipos de trabalhos desenvolvidos pela CGE. Esta abordagem é discutida dentro de um contexto de conceito atualizado de auditoria interna, levando-se em consideração os objetivos estratégicos e operacionais de cada entidade da Administração Pública Estadual, os riscos associados, seus processos operacionais e de gestão, bem como os subprocessos envolvidos. Tais conceitos estão descritos neste manual.

### **1.2 PROPÓSITO E ESCOPO DO MANUAL**

O propósito deste manual é estabelecer regras que norteiem a Atividade de Auditoria Interna no âmbito da CGE na totalidade de suas etapas e tipos de trabalhos, seguindo abordagem internacionalmente reconhecida, bem como definir modelos de documentos necessários à padronização do planejamento e execução dos trabalhos e da comunicação dos resultados, possibilitando o cumprimento dos objetivos de auditoria com maior grau de eficiência, eficácia e economicidade, resultando em recomendações qualitativas que



proporcionem uma melhoria no ambiente de controles internos do Estado da Paraíba e colaborando para melhoria constante da qualidade da gestão pública.

Este manual é de uso imprescindível e exclusivo dos auditores de contas públicas do Estado da Paraíba, lotados na CGE, constituindo-se um instrumento individual de seu trabalho. As práticas e a operacionalização de seu conteúdo técnico devem constituir-se parte integrante do programa de treinamento e capacitação.

### 1.3 CONTROLE E REVISÃO DO MANUAL

Este manual deverá ser revisado no mínimo a cada dois anos e suplementado de acordo com a evolução da teoria e das melhores práticas em Auditoria Interna e mudanças nas normas e regras que afetem as atividades realizadas pela CGE. Entre os ciclos de revisão do manual, novas práticas e procedimentos podem ser incorporados à Atividade de Auditoria Interna, mediante autorização expressa do(a) Secretário(a) Chefe da CGE. As referidas práticas e procedimentos devem ser obrigatoriamente incluídas no manual por oportunidade da revisão subsequente. Todas as alterações devem ser aprovadas pelo Comitê Técnico de Auditoria e Conformidade – COMTAC, conforme previsão do Art. 4º da Portaria 005/2017-CGE.

## **2. TIPOS DE TRABALHOS REALIZADOS PELA AUDITORIA INTERNA DA CGE**

A Atividade de Auditoria Interna da CGE atua junto aos órgãos e entidades do Estado da Paraíba executando trabalhos de auditoria de conformidade, auditoria operacional, consultorias, monitoramentos, acompanhamentos e inspeções.

Todas as atividades no âmbito da Auditoria Interna da CGE devem ser autorizadas pelo(a) Secretário(a) Chefe da Controladoria Geral do Estado previamente ao seu início e decorrem, a depender de cada tipo, de pelo menos uma das seguintes situações: a) Atividade estar contida no rol de trabalhos programados para o ano vigente no Planejamento Anual de Auditoria Interna (PAINT) elaborado e aprovado pela CGE; b) Provocação do órgão ou entidade objeto da atividade, solicitando oficialmente à CGE o serviço demandado por meio de ofício; c) Denúncia registrada em canais oficiais da CGE; d) Em decorrência de alertas advindos de rotinas de monitoramento da própria CGE via sistemas informatizados; e) Alertas gerados por auditores da própria CGE em decorrência de informações obtidas durante a realização de outras atividades; e f) Solicitações do Governador do Estado e de órgãos ou entidades de fiscalização ou controle.

Cada um desses tipos de trabalhos possui características próprias e atendem a finalidades específicas definidas pela CGE quando do seu planejamento. As seções a seguir



definem e destacam as características preponderantes de cada trabalho. Suas rotinas e procedimentos próprios são especificados nas Instruções de Trabalho (ITs) expedidas e divulgadas pela GEA conforme cada caso.

## 2.1 AUDITORIA INTERNA

De acordo com o Instituto dos Auditores Internos (*Institute of Internal Auditors – IIA*), representado no Brasil pelo “IIA Brasil”, a auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização, auxiliando-a a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança<sup>1</sup>.

Considerando o contexto da CGE, merecem destaque os seguintes aspectos contidos na definição de auditoria interna do IIA:

- O atributo de **independência** está relacionado à unidade organizacional que realiza os trabalhos de auditoria interna, no âmbito do Poder Executivo do Estado da Paraíba representada pela CGE, que deve realizar suas atividades de forma imparcial, sem interferências na determinação dos objetivos e escopo da auditoria, na execução dos trabalhos e na comunicação dos resultados<sup>2</sup>. A independência da auditoria interna é fomentada através do reporte funcional direto do(a) Secretário(a) Chefe da CGE ao Comitê de Auditoria e Riscos, conforme estabelecido na Lei Estadual nº 11.264 de 2018. Já a **objetividade** está relacionada ao auditor interno, cujas ações devem prezar pela isenção e imparcialidade, evitando conflitos de interesses que possam prejudicar sua habilidade de executar suas funções e responsabilidades. A objetividade requer que os auditores internos não se submetam a situações que comprometam o seu julgamento profissional<sup>3</sup>.
- Atividade de **avaliação** consiste na obtenção e análise objetiva de evidências pelo auditor interno, a fim de fornecer opiniões ou conclusões acerca de uma entidade, operação, função, processo, sistema ou outros assuntos importantes<sup>4</sup>.
- Atividade de **consultoria** consiste no serviço de assessoramento e aconselhamento prestados sob solicitação do órgão ou entidade, cuja natureza, escopo, princípios e abordagem são acordados previamente entre as partes.

<sup>1</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Orientações mandatórias. Definição de Auditoria Interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil.

<sup>2</sup> Id, Normas Internacionais para Prática Profissional de auditoria interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017, normas 1100 - 1110.

<sup>3</sup> Id, Ibid, norma 1120.

<sup>4</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Normas Internacionais para Prática Profissional de auditoria interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017, Introdução às Normas.



- **Agregar valor e melhorar as operações** do órgão auditado é contribuir para eficácia e eficiência de uma unidade, programa, sistema, processo, atividade ou operações objeto de uma auditoria ou consultoria, considerando os objetivos e riscos envolvidos e identificando oportunidades relevantes de melhoria conforme o escopo definido.
- **Abordagem sistemática e disciplinada**<sup>5</sup> requer uma equipe de auditoria com amplo domínio dos procedimentos e das técnicas de auditoria, realizando, assim, um trabalho metodologicamente estruturado, suficientemente evidenciado, baseado em normas e padrões técnicos e profissionais.
- **A melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos**<sup>6</sup>, **controle**<sup>7</sup> e **governança**<sup>8</sup> está associada à potencial contribuição para o melhor grau de alcance dos objetivos destes processos pelas entidades e órgãos auditados.

Na CGE, as atividades de auditoria de conformidade, auditoria operacional e consultoria estão alinhadas ao conceito de auditoria interna proposto pelo IIA, contemplando ações de avaliação e assessoramento com metodologia baseada em riscos, conforme especificado a seguir.

### **2.1.1 Auditoria de conformidade**

Auditoria de conformidade<sup>9</sup> é a atividade independente e objetiva de avaliação da aderência de uma área, processo, programa ou sistema específico a políticas, planos,

---

<sup>5</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.13.

<sup>6</sup> Gerenciamento de risco é o processo para identificar, analisar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, para fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização. (Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.133. Glóssário).

<sup>7</sup> Controle Interno é o processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade. Compreende todos os métodos e procedimentos utilizados pela Administração e conduzidos por todos os seus agentes para salvaguardar ativos, desenvolver a eficiência e eficácia nas operações, avaliar o cumprimento dos programas, objetivos, metas e orçamentos, verificar a exatidão e a fidedignidade das informações e assegurar o cumprimento da lei. (Art. 2º da Lei Estadual nº 11.264/2018 - Dispõe sobre o Sistema Integrado de Controle Interno do Estado da Paraíba, conforme previsto nos arts. 70 e 74 da Constituição Federal e art. 76 da Constituição Estadual e dá outras providências.)

<sup>8</sup> Governança é a combinação de processos e estruturas implantadas pela alta administração, para informar, dirigir, administrar e monitorar as atividades da organização, com o intuito de alcançar os seus objetivos. A governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade. (Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.134. Glóssário).

<sup>9</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Internal Audit Capability Model (IA-CM) – For the Public Sector. Lake Mary, 2017, p. 65.



procedimentos, leis, regulamentos, contratos ou outros requisitos que regem a condução do objeto sujeito à auditoria. Na auditoria de conformidade deve-se, portanto, avaliar se o objeto do trabalho está em conformidade com os critérios e requisitos formalizados ou regras existentes e emitir opinião a respeito por meio de um relatório de auditoria.

A CGE adota abordagem baseada em riscos para a realização das auditorias de conformidade, de modo a considerar durante as etapas do trabalho aqueles riscos que afetem de forma adversa os aspectos de conformidade associados aos objetivos do objeto auditado.

O resultado da auditoria de conformidade deve contribuir para assegurar a aderência do processo, área ou sistema auditado às normas e regulamentos associados à unidade, apoiar a prevenção e detecção de fraudes e irregularidades, bem como identificar e recomendar oportunidades de aperfeiçoamento nos procedimentos e controles adotados.

### **2.1.2 Auditoria operacional**

Auditoria operacional ou de desempenho é uma atividade de avaliação que realiza um exame independente e objetivo da eficiência, eficácia e economicidade dos processos, operações e programas governamentais, bem como dos processos de governança, gestão de risco e controle interno, quanto ao alcance dos seus objetivos e metas. Sua finalidade é identificar oportunidades de melhoria para os objetos auditados, abrangendo todo o espectro das operações e dos processos de negócio, os controles de gestão relacionados e os resultados alcançados.

A CGE adota abordagem baseada em riscos para as suas auditorias operacionais. Assim sendo, a equipe de auditoria envolvida no trabalho identifica, analisa e avalia os riscos associados aos objetivos do objeto auditado, identifica a existência de controles relacionados a estes riscos e avalia se estão em funcionamento e são capazes de atuar para auxiliar os órgãos e entidades estaduais no alcance dos seus objetivos estratégicos ou operacionais definidos. A metodologia utilizada pela CGE permite, quando oportuno, que aspectos de conformidade relacionados a riscos, controles e objetivos também sejam abordados nos trabalhos de auditoria operacional.

### **2.1.3 Etapas das atividades de avaliação**

Os trabalhos de auditoria operacional e de conformidade, que compõem as atividades de avaliação da CGE, são realizados percorrendo as seguintes etapas, detalhadas em capítulos específicos neste manual:



**Planejamento:** As fases que compõem o planejamento dos trabalhos de avaliação cumprem papel decisivo para a garantia de uma estruturação metodológica posta em prática em cada trabalho. A CGE divide em duas etapas o processo de planejamento das atividades de avaliação que executa:

- a) O Planejamento Anual de Auditoria Interna (PAINT) que, adotando metodologia baseada em riscos, define os trabalhos prioritários que serão realizados durante cada exercício;
- b) O planejamento de cada trabalho de auditoria que contempla as fases de Conhecimento do Negócio, Mapeamento dos Processos (fluxos), elaboração da Matriz de Objetivos, Riscos e Controles, elaboração do Programa de Trabalho e definição dos objetivos e escopo do trabalho.

**Execução:** nessa etapa a equipe de auditoria executa o programa de trabalho definido no planejamento, realizando os testes programados e utilizando as técnicas de auditoria com o objetivo de obter evidências que fundamentarão suas conclusões e as recomendações contidas no relatório de auditoria.

**Comunicação dos resultados:** etapa que compreende a elaboração e formalização de relatório de auditoria pela equipe de trabalho, contendo as conclusões e as recomendações do trabalho. Os achados de auditoria, que serão base para a elaboração das conclusões e as recomendações de auditoria serão apresentados e discutidos preliminarmente com os gestores e/ou servidores envolvidos no objeto auditado. Este procedimento busca alinhar o entendimento entre a auditoria e os auditados na busca conjunta para as soluções dos problemas identificados. O plano de ação, acordado entre a auditoria interna e a unidade auditada antes do encerramento dos trabalhos, faz parte da etapa da comunicação dos resultados e será encaminhado como anexo ao relatório de auditoria. Para elaboração da comunicação dos resultados os auditores deverão seguir as orientações contidas neste manual e no Guia de Redação Técnica de Relatórios de Auditoria expedido e divulgado pela GEA.

**Acompanhamento das recomendações:** atividade que busca identificar a implementação, pelo órgão ou entidade auditados, das recomendações contidas no relatório de auditoria e nos produtos resultantes da consultoria, com base em evidências que atestem a execução do plano de ação acordado entre a auditoria e a unidade auditada.



#### **2.1.4 Consultoria**

Os serviços de consultoria são as atividades voltadas para análise de uma situação específica e o consequente fornecimento de orientação e aconselhamento aos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual. Os serviços consultivos são realizados sob demanda, em sistema de parceria, com natureza e escopo definidos em acordo entre a CGE e o órgão ou entidade demandante, sem que a equipe de auditoria assuma qualquer responsabilidade de gestão. Os tipos de serviços de consultoria prestados pela CGE aos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual incluem treinamento, facilitação e assessoramento no desenvolvimento e implementação de melhorias nas suas políticas e nos seus processos operacionais, de controle interno, governança e gestão de risco com a finalidade de agregar valor à organização e auxiliá-la a atingir seus objetivos e metas definidos.

Através da prestação de serviços de consultoria a CGE pode auxiliar os órgãos e entidades estaduais na estruturação e no fortalecimento da primeira e segunda linhas definidas no Modelo das Três Linhas do Instituto dos Auditores Internos (IIA)<sup>10</sup>, bem como promover capacitação e orientação às unidades em áreas com oportunidades de melhoria observadas.

A CGE também pode assessorar os órgãos e entidades da administração estadual na definição do desenho ou redesenho de processos, adotando abordagem baseada em riscos e considerando seus objetivos estratégicos ou operacionais a fim de melhorar as operações da unidade demandante. Para este tipo específico de trabalho a CGE adota metodologia própria, detalhada em instrução de trabalho expedida e divulgada pela GEA, com foco no estabelecimento de controles para mitigar os riscos relevantes que afetem adversamente os objetivos associados ao escopo da consultoria, cujas principais etapas são:

**a) Mapeamento do processo** – consiste no estudo, conhecimento e levantamento das atividades do processo objeto da consultoria, buscando uma clara, objetiva e fiel compreensão de todos os detalhes envolvidos. Esta etapa contempla a utilização da técnica de entrevistas com os responsáveis pela execução do processo para levantamento de cada atividade e suas particularidades, bem como a coleta de informações sobre possíveis riscos, gargalos e ineficiências perceptíveis. Para um melhor entendimento, o processo levantado deve ser desenhado em forma de

---

<sup>10</sup> Os papéis da primeira e segunda linhas estão relacionados a responsabilidade da gestão de atingir os objetivos da organização. Os papéis de primeira linha estão mais diretamente alinhados com a entrega de produtos e/ou serviços, incluindo função de apoio, a exemplo de setores de recursos humanos e administrativos. Já os papéis da segunda linha, também incluem função de apoio, porém com foco em fornecer assistência ao gerenciamento de riscos, a exemplos de setores de gestão de risco e *compliance*. (Modelo das Três Linhas do IIA. IIA Brasil, São Paulo, 2020, p. 3)



fluxograma com destaque para os controles existentes, permitindo visualizar a sequência de interações das atividades desenvolvidas.

**b) Identificação, análise e avaliação de riscos** – nesta etapa, com base nos objetivos do objeto da consultoria identificados e validados com os gestores do órgão ou entidade que solicitou o trabalho, os riscos capazes de afetá-los negativamente são levantados, analisados com base nos atributos de impacto e de probabilidade e será determinado se os riscos (e/ou sua magnitude) serão aceitáveis ou se algum tratamento será proposto. Para tanto, a equipe de consultoria elaborará uma Matriz de Objetivos, Riscos e Controles para o processo foco do trabalho.

**c) Redesenho do processo** – após o mapeamento do processo e a identificação, análise e avaliação dos riscos e controles envolvidos, a equipe de consultoria poderá concluir pela necessidade de propor, redefinir ou adequar as atividades e controles do processo analisado, com o objetivo de extinguir pontos de retrabalho ou fragilidades dos mecanismos de controle adotados. Esta etapa é realizada em parceria com o órgão ou entidade demandante, levando em consideração a participação dos servidores envolvidos no processo e da gestão do órgão. Como resultado, a equipe apresentará um novo fluxograma processual para o objeto da consultoria, com todas as observações e orientações que considere pertinentes, fatores críticos de sucesso e registros relevantes.

**d) Recomendações:** por fim, com base na Matriz de Objetivos, Riscos e Controles elaborada, na avaliação de riscos realizada e no redesenho proposto, a equipe de trabalho deve definir em acordo com o auditado as recomendações para atendimento do órgão ou entidade objeto da consultoria.

## 2.2 OUTRAS ATIVIDADES EXECUTADAS PELO GRUPO DE AUDITORIA DA CGE

Além das atividades que se enquadram no conceito de avaliação e consultoria em consonância com a definição de auditoria interna trazida pelo IIA, o corpo de auditoria da CGE realiza outros tipos de trabalhos, conforme Portaria nº 004/2017, cujos procedimentos e papéis de trabalho estão detalhados nas ITs específicas expedidas e divulgadas pela GEA, quais sejam:

### 2.2.1 Monitoramento

Procedimento destinado a: a) levantar informações acerca de escopo específico demandado pela CGE ou órgão ou entidade estadual, com o objetivo de subsidiar a tomada



de decisão por parte da CGE, que poderá transformar ou não o escopo do monitoramento numa auditoria interna ou inspeção, ou; b) verificar a conformidade em transação/transações específica(s) e pontual(is).

O monitoramento poderá incluir trabalhos de avaliações que devam ser realizados pela auditoria interna da CGE que não se enquadrem nos demais tipos de trabalhos previstos no presente manual.

### **2.2.2 Acompanhamento das recomendações (follow-up)**

Atividade de verificação do cumprimento dos planos de ação elaborados pelos órgãos auditados para atendimento das recomendações resultantes dos trabalhos de auditoria interna da CGE.

### **2.2.3 Inspeção**

A atividade de inspeção consiste na realização de testes e procedimentos de auditoria, com objetivo de apurar questionamentos decorrentes de denúncia, de solicitação de órgão da administração pública ou provenientes de outras atividades da CGE referentes à conformidade da realização de operações, transações e/ou processos que possam caracterizar indícios de fraude ou ilegalidades.

O trabalho de inspeção busca, portanto, responder objetivamente sobre a aderência de operações, transações ou processos a leis, normativos, contratos ou quaisquer dispositivos que os obriguem. Seu propósito é fornecer uma avaliação de pontos específicos sujeitos a análise pela auditoria. Caracteriza as inspeções a verificação pelos auditores de documentos, inventários, ativos e demais evidências relacionadas com possíveis irregularidades e não conformidades que devem ser reportadas no relatório ao final.

A atividade de inspeção não deve ser confundida com auditoria de conformidade. A inspeção tem como foco avaliar a conformidade de transações específicas, enquanto que a auditoria de conformidade visa avaliar se os processos de gerenciamento de riscos, controle e governança auxiliam uma área ou processo da unidade auditada a atingir seus objetivos de conformidade.

As atividades e procedimentos referentes ao processo de inspeção estão detalhadas em IT expedida e divulgada pela GEA.



### **2.2.4 Acompanhamento de determinações e recomendações do Tribunal de Contas do Estado**

A adoção de ações ou providências pelos órgãos e entidades do Poder Executivo do Estado da Paraíba para atender as determinações e recomendações do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba formalmente comunicadas à CGE poderá ser objeto de acompanhamento pela auditoria interna da CGE.

O referido acompanhamento poderá ser realizado em conjunto com atividade de acompanhamento de implementação de recomendações de auditoria (follow-up) programada para o órgão ou entidade auditada, assim como pode ser realizado no âmbito das ordens de serviços de auditorias, inspeções e monitoramentos, inclusive automatizados. Neste caso, será destacada seção no respectivo relatório indicando se as determinações e recomendações do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba foram ou não atendidas.

## **3. GESTÃO DA AUDITORIA INTERNA E DEMAIS ATIVIDADES**

Para que atinja seus objetivos, agregando valor às unidades auditadas, e realize suas funções de forma padronizada, a Atividade de Auditoria Interna da CGE deve ser gerenciada e executada objetivamente, com método e atribuições estabelecidos para todas as funções envolvidas. O mesmo deve ser seguido quando da participação de profissionais externos nos trabalhos e para o controle das ameaças à objetividade na atuação de cada colaborador.

A seguir, estão descritas as atribuições que regulam o papel de cada uma das funções associadas à Atividade de Auditoria Interna no âmbito da CGE.

### **3.1 SECRETÁRIO(A) CHEFE DA CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO**

É a autoridade maior da CGE, responsável pelas atribuições de Chefe Executivo de Auditoria, a quem cabe o comando, o controle e a orientação normativa da Atividade de Auditoria Interna.

São atribuições do(a) Secretário(a) Chefe da CGE, especificamente em relação à Atividade de Auditoria Interna:

- a) Exercer a administração superior da Atividade de Auditoria Interna, observando as disposições normativas da CGE, da administração pública estadual e, quando cabível,



da federal, provendo os recursos e ferramentas necessários para o gerenciamento e a execução dos trabalhos;

b) Estabelecer formalmente a estrutura organizacional, identificando os papéis e responsabilidades dos cargos-chave para a Atividade de Auditoria Interna, bem como definir as relações internas de reporte, encorajando a comunicação contínua e construtiva dentro da organização;

c) Expedir portarias, instruções normativas, políticas e procedimentos sobre a Atividade de Auditoria Interna, não contidas em atos normativos superiores e revisar periodicamente o Estatuto da Auditoria Interna<sup>11</sup>, submetendo-o à aprovação pelo Comitê de Auditoria Interna e Riscos<sup>12</sup>;

d) Reportar-se diretamente e regularmente às instâncias de governança do Estado e ao Comitê de Auditoria Interna e Riscos, funcionalmente e administrativamente, de modo a fortalecer a independência da Atividade de Auditoria Interna. O(A) Secretário(a) Chefe deve confirmar a independência organizacional da Auditoria, pelo menos anualmente, e discutir interferências e suas consequências junto ao Comitê<sup>13</sup>;

e) Prover ao Comitê de Auditoria Interna e Riscos as informações da Atividade de Auditoria Interna sobre as atividades, programa de qualidade e desempenho necessárias para a execução de suas competências, como também submeter o Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT para aprovação;

f) Implementar práticas e iniciativas periódicas junto aos gestores públicos e instâncias de governança para aumentar a consciência sobre gestão de riscos, Modelo das Três Linhas do IIA, governança, auditoria interna, os benefícios da independência da auditoria interna, a importância de um ambiente forte de controle e de programas rotativos de profissionais que reduzam lacunas de habilidades;

g) Implementar práticas e iniciativas periódicas de divulgação do propósito, autoridade e responsabilidade da Atividade de Auditoria Interna com base no Estatuto de Auditoria Interna;

h) Conhecer as prioridades da gestão do Poder Executivo Estadual, as mudanças e novas iniciativas, bem como os planos de gestão e relatórios de informação relevantes e compartilhar as questões-chave com a Atividade de Auditoria Interna da CGE;

i) Consultar as partes interessadas na Atividade de Auditoria Interna de forma a obter suas contribuições para a elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT;

---

<sup>11</sup> O estatuto de auditoria interna é um documento formal que define o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna. (Normas Internacionais para Prática Profissional de auditoria interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo: THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA), 2017, p. 3. Norma 1000).

<sup>12</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Normas Internacionais para Prática Profissional de auditoria interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017, norma 1000.

<sup>13</sup> Id, Ibid, norma 1110.



- j) Estabelecer e implementar Plano de Negócio para a Atividade de Auditoria Interna, incluindo os serviços de apoio e administração e os resultados esperados;
- k) Estabelecer um processo de financiamento transparente para a execução do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT e um orçamento realista para as atividades e recursos necessários previstos no Plano de Negócio, obtendo sua aprovação pelo Comitê de Auditoria Interna e Riscos e revisando-o continuamente e administrar as autorizações de despesas consignadas no orçamento do Estado vinculadas à CGE;
- l) Usar informações de custos para administrar a Atividade de Auditoria Interna de forma eficiente e econômica;
- m) Emitir ordens de serviço para a realização de auditorias (de conformidade e operacionais), consultorias, inspeções, monitoramentos e acompanhamentos nos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual;
- n) Encaminhar para a Gerência Executiva de Auditoria as denúncias formais relacionadas a má gestão de recursos públicos estaduais, irregularidades ou ilegalidades praticadas em qualquer órgão ou entidade do Poder Executivo Estadual;
- o) Aprovar os pedidos de prorrogação das ordens de serviço quando o prazo de extensão dos trabalhos for superior a trinta dias;
- p) Aprovar os relatórios finais e os produtos que devem ser formalmente entregues à unidade objeto do trabalho, após a revisão final pela Gerência Executiva de Auditoria;
- q) Comunicar formalmente e tempestivamente às partes interessadas os resultados de cada trabalho realizado e finalizado pela Atividade de Auditoria Interna;
- r) Discutir com o Comitê de Auditoria Interna e Riscos as situações em que a CGE concluir que a unidade auditada aceitou um nível de risco mais alto e não alinhado aos níveis previstos na estratégia do governo estadual;
- s) Delegar competências, supervisionar e gerenciar os resultados referentes às atribuições legais e ações que cabem às gerências vinculadas à Atividade de Auditoria Interna;
- t) Zelar pela execução das atividades de Auditoria Interna em conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do Instituto dos Auditores Internos - IIA e manuais e/ou regulamentos emitidos pela CGE;
- u) Estabelecer e manter processos para, continuamente, monitorar, avaliar e melhorar a eficácia da Atividade de Auditoria Interna, contemplando o monitoramento interno do desempenho e as avaliações de qualidade internas e externas;
- v) Homologar as deliberações do Comitê Técnico de Auditoria e Conformidade – COMTAC, disponibilizando-as na página da intranet da CGE;
- w) Articular relações regulares de trabalho com a auditoria externa, compartilhar informações e resultados relevantes e coordenar as atividades da Auditoria Interna



com outras instâncias prestadoras de serviços de avaliação e consultoria, garantindo cobertura organizacional adequada e minimizando a duplicação de esforços;

x) Promover ações para desenvolver a capacidade dos membros da equipe da Atividade de Auditoria Interna para executar suas ações de modo eficaz, como o estabelecimento de programas de capacitação e desenvolvimento, incentivos ao desempenho satisfatório, à participação em associações profissionais relevantes e à obtenção de certificações;

y) Decidir em caráter de recurso sobre as situações que se configurem ameaças à autonomia técnica e objetividade já tratadas pela Gerência Executiva de Auditoria.

### 3.2 GERENTE EXECUTIVO(A) DE AUDITORIA

O(A) Gerente Executivo(a) de Auditoria, subordinado(a) diretamente ao(à) Secretário(a) Chefe, é o(a) responsável pela gestão direta da Atividade de Auditoria Interna da CGE e das funções de coordenação das Gerências Operacionais de Auditoria a ele(a) vinculadas, com responsabilidades sobre o planejamento anual das atividades, sua coordenação, supervisão, revisão e acompanhamento de seus resultados.

De modo específico, as atribuições associadas à Gerência Executiva de Auditoria são as seguintes:

a) Coordenar e supervisionar as atividades das Gerências Operacionais de Auditoria a ela subordinadas;

b) Promover as ações necessárias para a atualização periódica dos manuais de atividades, metodologias e diretrizes que sistematizam e norteiam os trabalhos de auditoria interna, em consonância com as melhores práticas vigentes e as Normas Internacionais, bem como propor a edição ou alteração de portarias, instruções, pareceres e/ou manuais inerentes aos processos de governança, controles internos e gerenciamento de riscos dos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual;

c) Coordenar a elaboração e execução do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, de modo tempestivo, adotando metodologia baseada em riscos e nas prioridades dos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual. Quanto ao Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT o(a) Gerente Executivo(a) de Auditoria deve:

- Iniciar, em conjunto com os gerentes operacionais, o processo de elaboração até o dia trinta de setembro de cada exercício;
- Encaminhar, para aprovação do(a) Secretário(a) Chefe da CGE, até o dia quinze de novembro de cada exercício, a proposta de Plano Anual de Auditoria Interna –



PAINT para o exercício seguinte, que deve ser elaborada seguindo as regras definidas na instrução de trabalho referente ao PAINT;

d) Elaborar e encaminhar ao(à) Secretário(a) Chefe da CGE proposta de orçamento operacional para a Atividade de Auditoria Interna planejada para o exercício e revisá-lo continuamente;

e) Determinar quando cada atividade será iniciada, a partir do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT aprovado pelo Comitê de Auditoria Interna e Riscos e/ou demandas devidamente aprovadas e repassadas pelo(a) Secretário(a) Chefe da CGE;

f) Determinar a apuração de denúncias formais recebidas e encaminhadas pelo(a) Secretário(a) Chefe da CGE por meio de inspeções, comunicando os resultados ao(à) Secretário(a) Chefe;

g) Ao considerar a aceitação de demandas por trabalhos de consultoria, avaliar se os resultados desses trabalhos contribuem para a melhoria dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da unidade objeto do trabalho;

h) Solicitar ao(à) respectivo(a) gerente operacional de auditoria a abertura de ordem de serviço no sistema informatizado de auditoria;

i) Designar, para cada trabalho e após consulta ao(à) gerente operacional envolvido(a), equipe composta por auditores de contas públicas que possuam, em conjunto, a proficiência necessária para realizar a atividade definida;

j) Revisar e aprovar etapa preliminar do planejamento do trabalho, anterior à abertura das OS e realizada pelo(a) gerente operacional, onde são definidos os objetivos gerais e escopo inicial do trabalho, os prazos estimados e a minuta dos compromissos a serem acordados entre a auditoria e a unidade auditada;

k) Atuar, juntamente com as Gerências Operacionais de Auditoria, na coordenação e acompanhamento da execução de auditorias operacionais, de conformidade, inspeções, acompanhamentos e monitoramentos, no âmbito dos órgãos e entidades da administração direta e indireta do Poder Executivo Estadual;

l) Coordenar e acompanhar a execução, juntamente com as Gerências Operacionais de Auditoria, dos trabalhos de consultoria, quando solicitadas e acordadas com órgãos e entidades de administração direta e indireta do Poder Executivo Estadual;

m) Efetuar a revisão final e aprovação em primeira alçada dos relatórios emitidos, pareceres e demais produtos que devem ser enviados às unidades objeto dos trabalhos, após revisão do(a) gerente operacional e antes da aprovação pelo(a) Secretário(a) Chefe da CGE, conforme rotina de revisão prevista na IT do respectivo tipo de Atividade de Auditoria Interna;

n) Aprovar os pedidos de prorrogação das ordens de serviço quando o prazo de extensão dos trabalhos for de até trinta dias.



- o) Enviar os trabalhos finalizados (revisados pelas gerências e ajustados pelos auditores) para ciência e aprovação do(a) Secretário(a) Chefe da CGE;
- p) Aprovar em conjunto com o gerente operacional os planos de ação elaborados e acordados com os órgãos e entidades auditadas;
- q) Monitorar o status do acompanhamento dos planos de ações pelos órgãos e entidades do Poder Executivo estadual, comunicando os resultados ao(à) Secretário(a) Chefe da CGE;
- r) Desenvolver e implementar sistemas que capturem com precisão os custos da Atividade de Auditoria Interna de forma a possibilitar a análise das informações decorrentes e sua utilização para a tomada de decisão;
- s) Discutir com o(a) gerente operacional diretamente envolvido(a) situações em que foram observadas ameaças à objetividade, avaliando-as em termos de sua importância e determinando ações mitigadoras, se for o caso;
- t) Reportar e discutir com o(a) Secretário(a) Chefe situações que possam se configurar em não conformidades com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do Instituto dos Auditores Internos - IIA e manuais e/ou regulamentos emitidos pela CGE;
- u) Desenvolver, implementar e monitorar indicadores de desempenho para a Atividade de Auditoria Interna e programa de avaliação de qualidade e melhoria, comunicando os resultados ao(à) Secretário(a) Chefe;
- v) Emitir Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna, contendo no mínimo: principais ações implementadas e atividades realizadas, indicadores de desempenho, indicadores referentes ao grau de execução do Plano Anual de Auditoria - PAINT e indicadores para o nível de implementação das recomendações decorrentes de seus trabalhos;
- w) Emitir outros relatórios de gestão da Atividade de Auditoria Interna que forneçam ao(à) Secretário(a) Chefe e à própria gerência informações relevantes em tempo oportuno e monitorar o uso deles quanto a sua relevância continuada;
- x) Estabelecer e implementar rotinas internas de reportes para comunicação aos gerentes operacionais e auditores quanto a normas, atividades e demais assuntos relacionados à Atividade de Auditoria Interna, bem como a facilitação do fluxo de informações relevantes oriundas dos demais níveis hierárquicos;

### 3.3 GERENTES OPERACIONAIS DE AUDITORIA

Compete aos gerentes operacionais de auditoria a coordenação e supervisão diretas das auditorias operacionais, de conformidade, inspeções, consultorias, monitoramentos e



acompanhamentos nos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual com a finalidade de assegurar a qualidade do trabalho e o alcance dos objetivos.

São atividades sob a responsabilidade dos gerentes operacionais de auditoria:

- a) Definir a equipe de trabalho para cada atividade sob sua responsabilidade, em comum acordo com o(a) gerente executivo(a) de auditoria de modo a garantir a proficiência necessária para realizá-la;
- b) Realizar etapa preliminar de planejamento de auditorias de conformidade, operacionais e consultorias sob sua responsabilidade, previamente à abertura das ordens de serviço, com participação da equipe de auditoria envolvida (sempre que possível), contemplando reuniões na unidade auditada com os gestores do objeto dos trabalhos (sempre que possível), análise de registros, normas, papéis de trabalho de OS anteriores e reuniões internas na CGE para subsidiar a definição dos objetivos gerais e escopo inicial do trabalho e cronograma;
- c) Detalhar os objetivos gerais, escopo inicial, prazos estimados e questões referentes ao trabalho sob sua responsabilidade em papel de trabalho próprio (Planejamento do Trabalho) e discutir o conteúdo e temas associados com a equipe de auditoria;
- d) Definir os compromissos a serem acordados entre a auditoria e a unidade auditada para os trabalhos sob sua responsabilidade contendo os critérios que serão adotados e metodologia aplicada, objetivos, papel da equipe de auditoria e dos gestores da unidade auditada, bem como os produtos finais a serem entregues como resultado dos trabalhos. Estes compromissos devem ser discutidos com a equipe de auditoria envolvida e aprovados pelo(a) gerente executivo(a) de auditoria para, só então, serem apresentados e debatidos junto aos gestores do órgão ou entidade auditada;
- e) Participar e conduzir a reunião inicial para apresentação da Ordem de Serviço, a reunião de encerramento dos trabalhos e as demais reuniões que tenham como finalidade a discussão dos achados e das recomendações de auditoria com a unidade auditada, juntamente com os outros membros da equipe de auditoria;
- f) Interagir com a equipe de auditoria e orientá-la em todas as etapas do trabalho, inclusive durante a fase de planejamento;
- g) Revisar e aprovar o programa de trabalho de modo a verificar se os testes desenhados são eficientes e eficazes para o atendimento dos objetivos do trabalho e resposta às questões definidas;
- h) Efetuar o acompanhamento e revisão *pari passu* das etapas e tarefas executadas relacionadas aos trabalhos sob sua responsabilidade, registrando em cada teste/passo os comentários relacionados às revisões realizadas. O(A) gerente operacional deve revisar todas as fases da atividade e papéis de trabalho gerados, certificando-se de que



sustentam as conclusões e registrando e encaminhando tempestivamente as necessidades de ajustes e adequações à equipe de auditoria;

i) Verificar se os papéis de trabalhos estão em conformidade com os padrões e modelos estabelecidos pela CGE e se estão arquivados e registrados adequadamente no sistema informatizado de auditoria da CGE;

j) Verificar e confirmar se as conclusões, constatações/pontos de auditoria e recomendações elaboradas pela equipe de auditoria estão amparadas em evidências suficientes, confiáveis, relevantes e úteis, solicitando, se necessário, evidências adicionais ou esclarecimentos aos auditores;

k) Manter a confidencialidade dos dados, registros e documentos decorrentes dos trabalhos;

l) Relatar ao(a) gerente executivo(a) de auditoria fatos críticos e relevantes ou a ocorrência de situações que representem possíveis fraudes tão logo tenha ciência durante a realização do trabalho;

m) Encaminhar para a Gerência Executiva de Auditoria os pedidos de prorrogação elaborados pelos auditores, acompanhados do cronograma atualizado e justificativa para a prorrogação do prazo de conclusão do trabalho e de entrega do respectivo relatório e demais produtos;

n) Enviar o relatório e demais produtos finalizados do trabalho para a aprovação do(a) gerente executivo(a) de auditoria em primeira alçada;

p) Aprovar em conjunto com o gerente executivo de auditoria os planos de ação elaborados e acordados com os órgãos e entidades auditadas;

p) Comunicar e discutir com o(a) gerente executivo(a) de auditoria situações em que foram observadas ameaças à objetividade no respectivo trabalho sob sua responsabilidade, de forma a possibilitar a avaliação e a implementação de ações mitigadoras, se for o caso.

### 3.4 AUDITOR(A) DE CONTAS PÚBLICAS

Os auditores de contas públicas da CGE são os servidores responsáveis pela operacionalização dos trabalhos finalísticos da Atividade de Auditoria Interna. Cabem a eles a execução das atividades de auditoria operacional, auditoria de conformidade, inspeções, acompanhamentos, monitoramentos, além da emissão de pareceres referentes a consultas realizadas à CGE.

São atribuições dos auditores de contas públicas:



- a) Sempre que possível, contribuir para a etapa preliminar de planejamento de auditorias de conformidade, operacionais e consultorias, previamente à abertura das ordens de serviço. Esta fase contempla reuniões com os gestores da unidade auditada, análise de registros, normas, papéis de trabalho de OS anteriores e reuniões internas na CGE para subsidiar a definição dos objetivos gerais e escopo inicial do trabalho, cronograma e elaboração dos compromissos (vide seção 4.2.4) a serem acordados entre a auditoria e a unidade auditada;
- b) Declarar-se impedido de realizar um novo trabalho ao tomar conhecimento de sua participação e identificar situações que possam afetar sua objetividade conforme seção 3.6 deste manual;
- c) Realizar reunião inicial de apresentação com a gestão da unidade auditada e o(a) gerente operacional de auditoria, onde a Ordem de Serviço deve ser entregue e assinada, dando ciência do início da atividade, os compromissos entre a auditoria e a unidade auditada devem ser oficializados e os objetivos e escopo do trabalho devem ser explicados;
- d) Armazenar, de forma digitalizada toda a documentação, papéis de trabalho, registros e dados relevantes das etapas que compõem as fases de planejamento e execução (testes de auditoria) dos trabalhos no sistema informatizado de auditoria da CGE, de modo que todos os registros que suportem as conclusões do trabalho estejam arquivados e disponíveis;
- e) Realizar suas atividades em conformidade com os manuais da CGE, incluindo as Instruções de Trabalho - ITs a serem expedidas e divulgadas pela GEA, as normas correlatas e as orientações da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF) do IIA;
- f) Encaminhar para revisão cada uma das etapas concluídas do trabalho assim que finalizadas, inclusive as comunicações formais com o auditado, via sistema informatizado de auditoria da CGE, informando o(a) gerente operacional de auditoria tempestivamente;
- g) Prestar informações sobre o andamento dos trabalhos sempre que solicitado pelas gerências operacional e executiva;
- h) Observar as orientações do(a) gerente operacional de auditoria concernentes ao trabalho;
- i) Realizar as atividades de acordo com o planejamento do trabalho;
- j) Participar de reuniões com as áreas e/ou setores auditados, previamente à finalização do trabalho, para discutir os achados de auditoria, as recomendações de auditoria e as ações a serem desenvolvidas para atendê-las. No caso de inspeções, as reuniões apenas serão realizadas mediante determinação da Gerência Executiva de Auditoria, consultado o Secretário-Chefe da CGE;



- k) Registrar no sistema informatizado de auditoria da CGE resumo escrito dos testes de auditoria realizados, referenciando os papéis de trabalho e/ou documentos/anexos, se for o caso, independentemente dos testes resultarem em constatação/ponto de auditoria;
- l) Encaminhar e comunicar ao(à) gerente operacional responsável, via sistema informatizado de auditoria, os pedidos de prorrogação do prazo para conclusão do trabalho e entrega do respectivo relatório e demais produtos, acompanhados do cronograma atualizado e justificativa;
- m) Zelar pela confidencialidade e a segurança das informações, dados, documentos e registros que estiver de posse;
- n) Comunicar tempestivamente limitações de escopo ou quaisquer impedimentos às atividades planejadas no trabalho ao(à) gerente operacional de auditoria responsável;
- o) Reportar ao(à) gerente operacional de auditoria responsável fatos críticos e relevantes ou a ocorrência de situações que representem possíveis fraudes tão logo tenha ciência durante a realização do trabalho;
- p) Elaborar relatório de auditoria e demais produtos finais do trabalho conforme regras e modelos constantes no manual de auditoria da CGE e as melhores práticas, assegurando a suficiência e adequação das evidências de modo a apoiar os achados, conclusões e recomendações comunicadas;

### 3.5 COMPARTILHAMENTO DE TRABALHOS, RESULTADOS E PARTICIPAÇÃO DE ESPECIALISTAS

Com o intuito de maximizar os resultados dos trabalhos, evitar duplicação de esforços e promover cobertura apropriada para a Atividade de Auditoria Interna no Poder Executivo, a CGE pode realizar trabalhos conjuntos, compartilhar e utilizar resultados de trabalhos realizados por outros órgãos e instituições e recorrer à participação de especialistas internos e externos.<sup>14</sup>

Para tanto, inicialmente a Atividade de Auditoria Interna da CGE deve<sup>15</sup> (1) entender e identificar os papéis de outras instituições e órgãos internos e externos que prestem serviços de avaliação e consultoria para o Poder Executivo Estadual ou realizem funções de risco e controle associadas à primeira e segunda linhas, conforme definidas no Modelo das Três Linhas do Instituto dos Auditores Internos (IIA), (2) considerar os benefícios e conformidade do compartilhamento de informações, planos e resultados e (3) estabelecer rotinas de comunicação, coordenação e compartilhamento. Por fim, é preciso (4) implementar um

<sup>14</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Normas Internacionais para Prática Profissional de auditoria interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017, norma 2050.

<sup>15</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Internal Audit Capability Model (IA-CM) – For the Public Sector. Lake Mary, 2017, p.101.



processo e critérios que auxiliem a auditoria interna da CGE a avaliar a confiança a ser depositada no trabalho de outros prestadores, avaliando sua objetividade e independência, confirmando sua competência e zelo profissional e determinando a extensão da confiança pelo entendimento dos objetivos, escopos e resultados obtidos.

### **3.5.1 Trabalhos executados de forma compartilhada**

Em situações específicas, mediante autorização do Secretário-Chefe da CGE e o estabelecimento prévio de entendimentos formais entre as partes, podem ser realizadas atividades de auditoria interna de avaliação e consultoria de forma compartilhada com outros órgãos e entidades internas e externas prestadoras de serviços de avaliação e consultoria com o objetivo de garantir cobertura organizacional adequada e minimizar a duplicação de esforços.

Os trabalhos de auditoria interna em regime compartilhado poderão ser realizados com órgãos de controle externo, órgãos centrais do sistema de controle interno de outras esferas governamentais, instituições públicas de defesa do patrimônio público e setores de auditoria interna de órgãos ou entidades estaduais.

São premissas para a execução de trabalhos de auditoria interna compartilhados com a participação da CGE:

- a) Avaliação prévia quanto a regras específicas de confidencialidade e quanto à objetividade e à independência das partes;
- b) Formalização de acordo prévio entre as instituições partícipes;
- c) Designação de equipe de auditoria composta por profissionais das instituições participantes;
- d) Espírito colaborativo entre os membros da equipe durante todo o trabalho;
- e) Elaboração conjunta do planejamento do trabalho;
- f) Observância das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA para trabalhos de avaliação e consultoria.

Os órgãos participantes, por meio dos seus responsáveis, devem formalizar um entendimento por escrito (acordo prévio) para o desenvolvimento do trabalho, por exemplo através de um acordo de cooperação técnica, definindo, no mínimo, os seguintes termos<sup>16</sup>:

---

<sup>16</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p. 38-39.



- a) Objetivos e escopo do trabalho;
- b) Metodologia a ser adotada em relação às fases de planejamento, execução, comunicação dos resultados e acompanhamento das recomendações;
- c) Forma e atribuições de supervisão do trabalho, que podem ser compartilhadas ou não;
- d) Responsabilidades das partes;
- e) Regras e requisitos relacionados à comunicação dos resultados do trabalho e ao acesso aos registros;
- f) Outros compromissos e expectativas em relação ao trabalho, que podem abranger aspectos como regras de sigilo/confidencialidade das informações, rotinas de comunicação com a unidade auditada (padrão utilizado, destinatários, responsáveis por assinar documentos, entre outros) e propriedade, arquivamento e acesso aos papéis de trabalho.

**Confidencialidade e objetividade** são aspectos relevantes para o alcance dos objetivos e expectativas associadas ao trabalho executado de forma compartilhada. Assim, a CGE deve avaliar previamente e acordar com os demais partícipes as regras, requisitos e critérios que nortearão a auditoria quanto a estes temas. Deste modo, os órgãos e entidades envolvidos podem optar pela emissão, de forma complementar, de um **termo de confidencialidade e objetividade** específico para o trabalho compartilhado, assinado pelos profissionais envolvidos, com declaração de pleno conhecimento dos termos acordados entre as instituições partícipes e de outras informações que os órgãos envolvidos julgarem necessárias.

### **3.5.2 Compartilhamento de informações e resultados com outras instituições**

Em situações específicas a CGE pode compartilhar os resultados dos seus trabalhos de auditoria interna, bem como utilizar-se dos trabalhos, planos e informações de outros fornecedores internos e externos de serviços de avaliação e consultoria ou que realizem funções de gerenciamento de riscos e controle associadas à primeira e segunda linhas do modelo das Três Linhas do IIA.

Os relatórios de auditorias e os produtos de consultorias contendo os resultados dos trabalhos da CGE podem ser compartilhados com órgãos de controle externo, órgãos centrais do sistema de controle interno de outras esferas governamentais, instituições públicas de fiscalização e de defesa do patrimônio público, comitês, conselhos, comissões e outros órgãos públicos cujos interesses no resultado do trabalho possam ser demonstrados. A permissão de compartilhamento deve ser avaliada mediante solicitação do responsável do órgão ou instituição destinada ao Secretário-Chefe da CGE, a quem cabe autorizá-la ou não.



As regras para compartilhamento dos resultados dos trabalhos descritas nesta seção não alcançam o dever de prestar informações por determinação legal ou demanda judicial, bem como eventual política de divulgação dos resultados dos trabalhos em sítio eletrônico que venha a ser definida pela CGE.

Ao autorizar o compartilhamento de resultados e informações referentes a seus trabalhos de auditoria interna solicitados por outros órgãos ou instituições, a CGE deve avaliar e considerar os ditames da Lei Federal nº13.709 de 14 de agosto de 2019 (Lei Geral de Proteção de Dados – LGPD).

Outrossim, quando necessário ou relevante para auxiliar na realização de suas próprias atividades, a CGE poderá utilizar o trabalho de outros órgãos e entidades de qualquer esfera pública, como por exemplo relatórios/trabalhos de auditorias do Tribunal de Contas do Estado, de setores de Auditoria Interna de Empresas Públicas ou de Sociedades de Economia Mista ou outras instituições de fiscalização, relatórios de auditorias independentes emitidos por empresas privadas no interesse de entidades estaduais, Matrizes de Gestão de Risco de órgãos e entidades estaduais e relatórios/trabalhos realizados por unidades setoriais de controle interno<sup>17</sup>.

### **3.5.3 Colaboração de especialistas externos à equipe de auditoria**

Na realização de seus trabalhos é possível que a auditoria interna da CGE se depare, tanto no planejamento como na execução, com temas específicos para os quais não detenha os conhecimentos, habilidades ou experiências necessários. É o caso, por exemplo, de avaliações relacionadas à tecnologia da informação e ativos (como imóveis, investimentos complexos, obras de arte), serviços específicos de saúde, investigação de fraude e segurança, interpretação de requisitos legais, regulatórios, técnicos, dentre outros.

Em tais situações a auditoria interna poderá solicitar ao Secretário-Chefe providências para obtenção de opinião técnica especializada de prestadores de serviços, servidores, profissionais ou empresas, com ou sem vínculo com a CGE, que atuem nas áreas demandadas.

---

<sup>17</sup> De acordo com o §2º do art. 3º da Lei Estadual nº 11.264/2018, “Entende-se como unidades setoriais de controle interno as diversas unidades, orçamentárias ou não, da estrutura organizacional das entidades, no exercício das atividades de supervisão de controles internos inerentes às suas funções finalísticas ou de caráter administrativo”.



No âmbito da Atividade de Auditoria Interna do Poder Executivo Estadual, os especialistas podem ser oriundos<sup>18</sup>:

- a) **Da própria CGE**, quando um auditor não pertencente à equipe de auditoria ou servidor especialista em tecnologia da informação ou com formação em engenharia civil, por exemplo, é convidado pela Gerência Executiva de Auditoria para auxiliar em uma auditoria interna que demande tais conhecimentos específicos;
- b) **De outros órgãos/entidades públicos**, ficando a cargo do Secretário-Chefe da CGE contatar com responsável do órgão/entidade para demanda do profissional e formalização da parceria;
- c) **Da esfera privada**, quando não for possível a parceria na esfera pública. Nesse caso, a CGE deve avaliar a viabilidade e observar as regras de licitação e contratação e demais normativos pertinentes, assim como, adotar salvaguardas para assegurar que a forma de contratação não configure vínculo empregatício com a administração pública.

Para utilizar os serviços de especialistas, a auditoria interna deve:

- a) Comparar e avaliar as **competências** do especialista em relação ao trabalho, considerando aspectos como certificação, formação, licença profissional, treinamentos relacionados ao tema, experiência na área demandada, reputação, entre outros;
- b) Avaliar a objetividade do especialista considerando possibilidades de conflito de interesses, como por exemplo: 1) compensações, incentivos e punições que possa vir a receber; 2) interesses financeiros; e 3) relação pessoal ou profissional com setores da unidade auditada ou com o objeto do trabalho.

A utilização de especialistas não exime a responsabilidade da auditoria interna quanto aos resultados do trabalho. Desta forma, a equipe e gerências de auditoria devem adotar cuidados adicionais ao considerar a opinião do especialista demandado, tais como<sup>19</sup>:

- a) Garantir que o trabalho do especialista seja planejado, documentado e supervisionado;
- b) Avaliar se o trabalho ocorreu de acordo com critérios predefinidos;

---

<sup>18</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.40.

<sup>19</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.41.



- c) Verificar se a opinião e as evidências apresentadas são apropriadas e suficientes e passam pelo crivo da razoabilidade;
- d) Decidir sobre a necessidade de realizar testes adicionais;
- e) Emitir obrigatoriamente termo de confidencialidade e objetividade específico para a atividade a ser assinado pelo especialista com obrigações quanto ao cumprimento de princípios, códigos de conduta e ética, inexistência de conflitos de interesse e sigilo das informações;
- f) Autorização do profissional para o uso e divulgação de sua opinião.

As regras estabelecidas nesta seção referentes à colaboração de especialistas externos à equipe de auditoria não afetam a prerrogativa da CGE de realizar consultas a órgãos especializados, como, por exemplo, consultas de natureza jurídica ou fiscal, para esclarecimento de assuntos específicos que venham a ser deparados nos trabalhos de auditoria.

### 3.6 GESTÃO DE AMEAÇAS À OBJETIVIDADE

Os auditores internos devem adotar atitude imparcial e isenta, bem como evitar conflitos de interesses<sup>20</sup> a fim de que sua objetividade na atividade de auditoria não seja comprometida. Situações ou circunstâncias que ponham em questionamento a capacidade de agir livremente e de modo imparcial do auditor interno constituem-se ameaças à objetividade que devem ser gerenciadas pelos gestores da atividade de auditoria e pelo próprio auditor<sup>21</sup>.

Para cada trabalho realizado pela CGE, o(a) gerente operacional diretamente envolvido(a) deve discutir com o(a) gerente executivo(a) de auditoria as ameaças à objetividade identificadas, avaliá-las em termos de sua importância, determinar e implementar ações mitigadoras, se for o caso, monitorar as situações não resolvidas e documentar todos os passos anteriores. Se tomada a decisão de prosseguir com a execução do trabalho ainda com situações não controladas de prejuízo de fato ou aparente à objetividade, os detalhes dos prejuízos envolvidos devem ser comunicados ao Secretário-Chefe da CGE, que poderá discutir o assunto junto ao Comitê de Auditoria Interna e Riscos<sup>22</sup>.

Assim, no planejamento de cada atividade de auditoria interna, os gerentes executivo e operacional da CGE devem estar atentos à identificação de situações que se configurem

<sup>20</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Normas Internacionais para Prática Profissional de auditoria interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017, norma 1120.

<sup>21</sup> Id, Guia Prático – Independência e Objetividade. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2011, p.14.

<sup>22</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA), Normas Internacionais para Prática Profissional de auditoria interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017, norma 1130.



ameaças à objetividade do auditor interno alocado inicialmente para compor a equipe de auditoria, devendo, caso se confirmem, substituí-lo por outro que não apresente impedimento de atuação. A impossibilidade de substituição do auditor será discutida e avaliada caso a caso pelas gerências envolvidas, cabendo a análise da implementação de ações mitigadoras adicionais e a comunicação ao Secretário-Chefe da CGE, que poderá discutir o assunto junto ao Comitê de Auditoria Interna e Riscos<sup>23</sup>.

Por sua vez, ao tomar conhecimento de sua participação em um novo trabalho e identificar situações de ameaças à sua objetividade, o auditor interno deve declarar-se impedido de realizá-lo, mesmo que não tenham sido verificadas previamente pela Gerência na fase de planejamento.

A ocorrência de situações capazes de afetar adversamente a objetividade da atividade do auditor deve ser monitorada, não apenas no planejamento, mas durante toda as fases do trabalho de auditoria.

As situações, conceitos, medidas e ações mitigadoras relacionadas à gestão de ameaças à objetividade discutidas nesta seção também se aplicam aos gerentes envolvidos com o trabalho de auditoria, analisados os casos concretos.

### **3.6.1 Fatores comuns de ameaça à objetividade**

A habilidade e a prática de gerenciar de forma correta os fatores que afetam adversamente a objetividade dos trabalhos de auditoria impactam na confiabilidade que as partes interessadas internas e externas depositam na Atividade de Auditoria Interna. Conhecer adequadamente estes fatores e situações, que podem ocorrer isoladamente ou combinados a outros num mesmo trabalho, é indispensável para controlá-los.

Dentre os fatos típicos que podem afetar a objetividade do trabalho do auditor interno destacam-se<sup>24</sup>:

**Pressão Social:** percepção pelo auditor de excesso de pressão em relação aos seus achados e conclusões de auditoria, manifestando-se na expectativa da realização de grandes

<sup>23</sup> Id, Ibid. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017, norma 1130.

<sup>24</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.41.



descobertas ou no aprofundamento de itens suspeitos. A pressão social também pode ocorrer quando um membro da equipe de auditoria reluta em discordar da opinião da maioria da própria equipe, recebendo o argumento de que a atividade sempre foi feita assim.

**Relacionamento pessoal:** situação de ameaça à objetividade que ocorre quando o auditor possui relação de amizade ou de parentesco com o responsável ou com algum servidor que atue diretamente com o objeto de auditoria.

**Ameaça de intimidação:** acontece quando o auditor interno sente-se ameaçado, pressionado psicologicamente ou constrangido, de forma aberta ou velada, por auditados ou partes interessadas.

**Autorrevisão:** esta ameaça está associada a situações em que o auditor precisa realizar trabalhos em objetos que já auditou em casos anteriores, podendo tornar sua atuação menos atenta ou crítica quanto a erros e deficiências.

**Familiaridade:** ameaça à objetividade que decorre de um relacionamento prévio de longo prazo do auditor com o órgão ou entidade auditado de modo a influenciar sua atuação com base em pré-julgamentos relacionados com problemas, casos de sucesso ocorridos no passado ou mesmo simpatia.

**Conduta tendenciosa:** ocorre quando o auditor atua de forma a favorecer ou prejudicar servidor ou responsável pelo objeto da auditoria no órgão ou entidade auditada, comprometendo sua abordagem e objetividade. Situações que podem chamar atenção quanto a possível conduta tendenciosa devem ser avaliadas mediante provocação de terceiros à CGE.

**Envolvimento anterior com objeto de auditoria:** ocorre quando o auditor, em determinado período, assumiu responsabilidades anteriores pela atividade auditada, estabeleceu relações profissionais ou vínculos empregatícios, comerciais ou de prestação de serviços com o objeto da auditoria na unidade auditada.

**Interesse econômico:** fator que decorre de situações em que o auditor possui interesses econômicos associados ao desempenho do órgão ou entidade auditada e que podem ser influenciados pelas conclusões da auditoria. Neste caso, o auditor pode temer que seus achados repercutam negativamente no resultado da organização auditada, afetando seus próprios ganhos financeiros indiretamente relacionados. Exemplo ocorre quando o



auditor tem ações da sociedade de economia mista auditada ou quando audita o setor de um servidor que pode tomar decisões sobre seus vencimentos e benefícios.

### **3.6.2 Possíveis ações mitigadoras das ameaças à objetividade**

Dentre as medidas que podem ser adotadas pela CGE com a finalidade de impedir que a objetividade dos auditores internos seja comprometida ou minimizar o impacto dos efeitos das ameaças à objetividade citadas na seção 3.6.1, podemos destacar:

- a) Substituição de auditor responsável por um dado trabalho por outro sem restrições que possam impactar na objetividade;
- b) Preenchimento periódico pelos auditores de documento de divulgação de possíveis conflitos de interesses e prejuízos à objetividade;
- c) Rodízio de auditores e gerentes para a realização de trabalhos com foco num mesmo objeto de auditoria, sempre que possível;
- d) Revisões rigorosas e supervisões cuidadosas dos trabalhos;
- e) Capacitação sobre métodos, abordagens, código de ética dos auditores e gestão de ameaças à objetividade;
- f) Designação de mais de um auditor para a realização de cada trabalho, sempre quando possível;
- g) Avaliação da qualidade dos trabalhos de auditoria conforme regras definidas pela CGE.

Com a finalidade de reduzir possíveis impactos à objetividade relacionados às ameaças de “familiaridade”, “envolvimento anterior com o objeto da auditoria” e “relacionamento pessoal”, citadas na seção 3.6.1, um auditor deve se abster de auditar operações específicas com as quais esteve envolvido nos últimos 24 meses (observado, quando for o caso, os normativos que tratam de conflito de interesses), quer na condição de gestor, quer em decorrência de vínculos profissionais, comerciais, pessoais, familiares ou de outra natureza, mesmo que tenha executado atividades em nível operacional.

## **4. PLANEJAMENTO DA AUDITORIA**

Planejar adequadamente os trabalhos de auditoria interna é fator de sucesso para que as atividades realizadas atinjam seus objetivos e impactem positivamente na melhoria dos



processos de governança, de gerenciamento de riscos, de controles internos e as operações das unidades auditadas.

O planejamento dos trabalhos de auditoria interna engloba análises preliminares das unidades, áreas, atividades, processos e programas de modo a propiciar o estabelecimento da amplitude e época dos procedimentos que serão realizados, contemplando as diretrizes definidas pela organização<sup>25</sup>.

São duas as etapas que compõem o processo de planejamento estabelecido pela CGE para as atividades de avaliação e consultoria que desempenha. A primeira fase é o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) que define as áreas e/ou processos que serão foco da auditoria interna da CGE ao longo do ano, relatando os objetivos e escopo e registrando as necessidades de recursos para cada trabalho. A segunda etapa é o Planejamento dos Trabalhos Individuais de Auditoria que contempla o estudo detalhado do objeto da auditoria, incluindo seus objetivos, riscos e controles e finaliza com a definição do programa de trabalho.

#### 4.1 PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA

##### 4.1.1 Introdução

Esta seção aborda o referencial teórico do processo de desenvolvimento do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) da CGE. O conteúdo das seções seguintes define os principais aspectos conceituais e as recomendações que devem ser considerados para o desenvolvimento de cada etapa de elaboração do plano, que se encontram detalhados na instrução de trabalho referente ao PAINT.

##### 4.1.2 Conceito

O PAINT tem por objetivo estabelecer as áreas e/ou processos em que os esforços da auditoria interna da CGE se concentrarão ao longo do ano, relatando os objetivos e escopos dos trabalhos de auditoria e registrando as necessidades de recursos para sua execução.

O Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector do Instituto dos Auditores Internos (IIA) estabelece para o nível de maturidade “Integrado” que o PAINT deve ser baseado em riscos e nas prioridades da gestão e de outras partes interessadas

---

<sup>25</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 986, de 21 de novembro de 2003, que aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. Item 12.2.1.1.



(*stakeholders*). Consultas com a gestão e/ou com *stakeholders* devem ser realizadas periodicamente para levantamento destas prioridades.

O plano de auditoria interna baseado em riscos destina-se a assegurar que a auditoria interna examine adequadamente as áreas com maior exposição aos principais riscos que podem afetar a capacidade da organização de alcançar seus objetivos<sup>26</sup>.

#### **4.1.3 Periodicidade**

O PAINT da CGE será elaborado com periodicidade anual. O Secretário-Chefe da CGE, na condição de representante da gestão estadual, poderá estabelecer em ato próprio ou em colaboração com o Comitê de Auditoria e Riscos do Poder Executivo do Estado da Paraíba período distinto a ser coberto pelo plano (ou seja plurianual ou combinação de períodos)<sup>27</sup>.

#### **4.1.4 Responsabilidades**

O Secretário-Chefe da CGE é responsável por prover os meios para elaboração e execução do plano de auditoria interna da CGE. Os gerentes de auditoria interna e a equipe de auditoria interna podem executar atividades no processo de planejamento de auditorias<sup>28</sup>. Neste sentido, compete a CGE distribuir as atividades de elaboração do PAINT e ao gerente executivo de auditoria a responsabilidade pela elaboração do plano, em conjunto com os gerentes operacionais. Os auditores da CGE também poderão colaborar nas etapas de desenvolvimento do plano de auditoria da CGE. O detalhamento das responsabilidades aqui tratadas encontra-se na instrução de trabalho referente ao PAINT.

#### **4.1.5 Etapas da elaboração do PAINT**

O PAINT será elaborado através da execução das etapas abaixo, cujos aspectos conceituais serão apresentados nas seções seguintes e os aspectos operacionais serão detalhados na instrução de trabalho referente ao PAINT:

- Conhecimento do negócio
- Identificação, avaliação, priorização de riscos

<sup>26</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Orientações de Implantação: Código de Ética e Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna, 2019, p.98.

<sup>27</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Internal Audit Capability Model (IA-CM) – For the Public Sector. Lake Mary, 2017, p.82.

<sup>28</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Orientações Suplementares - Guia Prático: Desenvolvendo um Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos – IIA Brasil, 2020, p. 4.



- Coordenação com outros fornecedores de atividades de avaliação e consultoria
- Estimativa de recursos
- Documentação do plano
- Obtenção da aprovação do plano
- Revisão/Atualização do plano

#### 4.1.5.1 Conhecimento do negócio para elaboração do PAINT

O primeiro passo da elaboração do PAINT é obter conhecimento acerca dos principais objetivos e estratégias dos órgãos e entidades do Governo do Estado da Paraíba, assim como, compreender o cenário dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos do governo estadual, identificando como as funções e responsabilidades referentes a estes processos estão distribuídas e coordenadas.

A CGE deve considerar se a estrutura de gerenciamento de risco dos órgãos e entidades estaduais está estabelecida<sup>29</sup>, isto significa que deve ser observada a maturidade dos processos de gerenciamento de riscos do governo estadual, incluindo se os órgãos e entidades utilizam a estratégia de gerenciamento de riscos para avaliar, documentar e gerenciar riscos. Nesta etapa, deve-se levar em consideração que, conforme o IIA, organizações menos amadurecidas podem usar meios menos formais de gerenciamento de riscos<sup>30</sup>.

Previamente à avaliação de risco, os principais documentos da organização devem ser levantados e considerados. Informações relevantes sobre os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos podem ser obtidas em consultas às partes interessadas e na análise de documentos como planejamento estratégico, organogramas, matrizes de riscos e documentação de processos operacionais<sup>31</sup>.

Durante o conhecimento do negócio, a Atividade de Auditoria Interna deve considerar riscos potencialmente emergentes, pesquisando notícias e identificando tendências e mudanças regulatórias no setor, dentre outros<sup>32</sup>.

<sup>29</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Internal Audit Capability Model (IA-CM) – For the Public Sector. Lake Mary, 2017, p.84.

<sup>30</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Orientações de Implantação: Código de Ética e Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna, 2019, p.98.

<sup>31</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Orientações Suplementares - Guia Prático: Desenvolvendo um Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos – IIA Brasil, 2020, p. 7.

<sup>32</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Orientações Suplementares - Guia Prático: Desenvolvendo um Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos – IIA Brasil, 2020, p. 9.



#### **4.1.5.1.1 Considerações das partes interessadas**

Durante a elaboração do PAINT, a CGE deve considerar as prioridades e expectativas que as partes interessadas detêm em relação a atividade de auditoria interna. Portanto, ao elaborar o PAINT baseado em riscos, devem ser consultados os principais gestores estaduais, o Comitê de Auditoria e Riscos e quaisquer outras partes interessadas para entender sua percepção dos riscos do ambiente e da organização. Estas informações sobre o nível de conscientização de risco da gestão estadual também podem ser obtidas junto ao Secretário-Chefe da CGE<sup>33</sup>.

Embora a elaboração do PAINT deva considerar as informações e prioridades coletadas junto às partes interessadas, a Atividade de Auditoria Interna da CGE deve permanecer independente e objetiva, isto é, imparcial - inclusive em sua avaliação de risco.

#### **4.1.5.1.2 Definição do universo de auditoria**

Identificadas as principais estratégias e objetivos, deve-se definir ou revisar o universo de auditoria, que é uma lista ou catálogo de todas as unidades potencialmente auditáveis em uma organização. As unidades auditáveis podem ser qualquer "tópico, assunto, projeto, departamento, processo, entidade, função ou outra área que, devido à presença de risco, possa justificar um trabalho de auditoria". A definição do universo de auditoria simplifica a identificação e avaliação de riscos em toda a organização<sup>34</sup>.

Durante o processo de elaboração do PAINT, todos os objetos de auditoria do Estado devem ser identificados e/ou revisados e o universo de auditoria deve ser documentado.

#### **4.1.5.2 Identificação, avaliação e priorização de Riscos**

A avaliação dos riscos dos órgãos e entidades estaduais durante a elaboração do PAINT possibilita que a auditoria interna direcione os esforços do plano anual de auditoria de forma a avaliar as unidades auditáveis com riscos mais significativos para os objetivos da gestão estadual.

<sup>33</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Orientações Suplementares - Guia Prático: Desenvolvendo um Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos – IIA Brasil, 2020, p. 17.

<sup>34</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Orientações Suplementares - Guia Prático: Desenvolvendo um Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos – IIA Brasil, 2020, p. 10.



Caso os órgãos e entidades estaduais tenham implementado processos de gerenciamento de riscos, a Atividade de Auditoria Interna da CGE pode utilizar as informações dos riscos identificadas na elaboração do PAINT, desde que definidos critérios que validem a adequação do processo de gerenciamento de riscos em questão.

#### **4.1.5.2.1 Compreendendo objetivos, estratégias e riscos**

##### **4.1.5.2.1.1 Riscos relacionados aos objetivos e estratégias**

A Atividade de Auditoria Interna da CGE deve identificar e entender os objetivos e estratégias organizacionais de alto nível e de setores específicos e as estratégias usadas para alcançá-los, para definir os riscos principais ou críticos. Os riscos podem ser categorizados, a exemplo da categoria de objetivos utilizada no The Committee of Sponsoring Organizations (COSO) Internal Control – Integrated Framework: operacionais, de comunicação e de conformidade<sup>35</sup>.

##### **4.1.5.2.1.2 Documentando riscos**

Categorizados ou não, os riscos devem ser identificados e documentados durante a elaboração do PAINT. Conforme o documento *Orientações Suplementares - Guia Prático: Desenvolvendo um Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos*<sup>36</sup> do IIA, os principais tipos de riscos que podem ser identificados são os apresentados a seguir.

##### **4.1.5.2.1.3 Riscos internos, externos e estratégicos**

A auditoria interna deve considerar fontes de risco internas e externas, o que gera uma extensa lista. Os responsáveis pela elaboração do PAINT avaliarão esses riscos para restringir a lista e priorizar os riscos que devem ser incluídos no planejamento da auditoria interna. Os riscos estratégicos, se não forem gerenciados adequadamente, têm maior potencial de afetar a capacidade da organização de atingir seus objetivos.

<sup>35</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). *Orientações Suplementares - Guia Prático: Desenvolvendo um Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos* – IIA Brasil, 2020, p. 11.

<sup>36</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). *Orientações Suplementares - Guia Prático: Desenvolvendo um Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos* – IIA Brasil, 2020, p. 12.



#### 4.1.5.2.1.4 Riscos de tecnologia da informação(TI)

Um plano abrangente de auditoria interna deve considerar a TI, o que significa que os riscos de TI devem ser incluídos na avaliação geral dos riscos. A tecnologia suporta processos de negócios e geralmente faz parte do controle de processos. Com a crescente automação dos processos de controle interno, as deficiências no suporte às tecnologias podem afetar significativamente as operações e os objetivos de negócios da organização.

#### 4.1.5.2.1.5 Riscos ambientais, sociais e de governança

A população, os consumidores e os investidores esperam que as organizações mensurem e relatem seus esforços ambientais, sociais e de governança<sup>37</sup>. Atividade de Auditoria Interna da CGE deve considerar riscos desta natureza quando da elaboração do PAINT.

#### 4.1.5.2.1.6 Riscos relacionados à terceirização

A Atividade de Auditoria Interna da CGE deve considerar os riscos associados aos provedores de serviços terceirizados dos quais o Estado dependa. Estes provedores podem estar presentes nas estruturas, processos e aplicativos organizacionais.

#### 4.1.5.2.1.7 Riscos de fraude

A Atividade de Auditoria Interna da CGE deve considerar riscos relacionados à possibilidade de ocorrência de fraudes nas unidades auditadas. Esses riscos, no contexto da elaboração do PAINT, podem ser avaliados através de *brainstorming* com os *stakeholders* ou através de avaliações feitas pela própria Atividade de Auditoria Interna da CGE.

### 4.1.5.2.2 Abordagens de avaliação de riscos

---

<sup>37</sup> A fraude ambiental está recebendo não apenas atenção regulatória, mas também maior escrutínio público. Os riscos sociais envolvem o impacto que uma organização tem sobre servidores, clientes, fornecedores e a comunidade. Os riscos de governança estão relacionados a estratégias, políticas e supervisão em relação à sustentabilidade, estrutura e composição do conselho, remuneração de executivos, lobby político, suborno, corrupção e fraude. (Orientações Suplementares - Guia Prático: Desenvolvendo um Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo: THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA), 2020, p. 11).



Para elaboração do PAINT, a Atividade de Auditoria Interna da CGE utiliza a “abordagem de fator de risco” prevista no documento Orientações Suplementares - Guia Prático: Desenvolvendo um Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos<sup>38</sup> do IIA.

Nesta abordagem, a auditoria interna deve identificar os fatores comuns a todas as unidades auditáveis que afetam a capacidade das unidades de atingir seus objetivos. Essa abordagem é comumente usada ao executar uma avaliação de risco abrangente em toda a organização, pois fornece uma visão em nível macro. Os fatores de risco não são os próprios riscos, mas condições que indicam uma maior probabilidade de ocorrências de risco significativas. Nesta abordagem, as classificações de riscos são atribuídas aos próprios fatores de risco, e não ao nível de impacto ou probabilidade. Os fatores de riscos podem ser agrupados como fatores que afetam o impacto ou a probabilidade. Esta abordagem permite, a partir da ponderação numérica dos fatores mais significativos para alcançar objetivos em relação aos demais e da classificação de cada unidade auditável em cada fator de risco, estabelecer uma pontuação de risco agregada única para a unidade auditável, denominada pontuação de risco total. Essa pontuação fornece uma base de comparação para priorizar ou classificar unidades auditáveis no PAINT.

#### 4.1.5.3 Coordenação com outros fornecedores de serviços de avaliação e consultoria

Para fazer o melhor uso dos recursos, a CGE deve coordenar atividades, compartilhar informações e considerar confiar no trabalho de outros provedores de serviços de avaliação e consultoria internos e externos, minimizando eventual duplicidade de trabalho e maximizando a eficiência com que a garantia é fornecida<sup>39</sup>.

#### 4.1.5.4 Estimação de recursos

A Atividade de Auditoria Interna da CGE deve determinar os recursos necessários para implementar o PAINT. Os recursos incluem pessoas, tecnologia, tempo/cronograma e financiamento. Deve-se estimar o escopo dos trabalhos, as habilidades, tempo e orçamento necessários para realizá-los. Ao elaborar o PAINT, deve-se refletir sobre a natureza e complexidade de cada trabalho, os recursos gastos em trabalhos comparáveis que foram realizados anteriormente e a data da auditoria mais recente da área ou processo<sup>40</sup>.

<sup>38</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Orientações Suplementares - Guia Prático: Desenvolvendo um Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos – IIA Brasil, 2020, p. 14.

<sup>39</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Orientações Suplementares - Guia Prático: Desenvolvendo um Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos – IIA Brasil, 2020, p. 21.

<sup>40</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Orientações Suplementares - Guia Prático: Desenvolvendo um Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos – IIA Brasil, 2020, p. 20.



O gerente executivo de auditoria deve avaliar os requisitos e adotar providências para obtenção dos recursos e ferramentas de auditoria necessários, incluindo ferramentas de base tecnológica, necessárias tanto para gerenciar, quanto para realizar o trabalho da atividade de AI<sup>41</sup>.

#### **4.1.5.4.1 Habilidades e Competências**

A Atividade de Auditoria Interna da CGE deve identificar e definir as tarefas específicas de auditoria a serem realizadas, assim como, os conhecimentos, as habilidades (técnicas e comportamentais) e as outras competências requeridas para realizá-las<sup>42</sup>, elaborando e mantendo um inventário das habilidades e conhecimentos especializados de cada auditor, juntamente com uma referência de habilidades necessárias para atender às expectativas, necessidades e demandas do Estado.

O desenvolvimento do PAINT deve considerar o alinhamento entre o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias para executar o plano e os recursos disponíveis na Atividade de Auditoria Interna da CGE e em outros prestadores de serviços de avaliação e consultoria. É fundamental a comparação das habilidades necessárias para cumprir com o escopo e com os objetivos de cada trabalho com a proficiência de cada auditor interno disponível. As lacunas identificadas na estrutura de competência da auditoria interna podem ser supridas através de requisição, cooperação técnica, contratação, treinamento, terceirização e outros métodos<sup>43</sup>.

Caso a Atividade de Auditoria Interna da CGE não possua em seu corpo técnico o conhecimento ou as habilidades necessárias para executar um trabalho específico, poderá ser solicitado um especialista que forneça conhecimento técnico necessário para o atendimento dos objetivos e escopo do trabalho (vide seção 3.5.3).

#### **4.1.5.5 Documentação do PAINT**

O PAINT deve ser documentado para ser apresentado, discutido, revisado e finalizado para aprovação conforme procedimentos constantes na instrução de trabalho referente ao PAINT. O plano de auditoria interna proposto deve incluir seções que tratem da metodologia

---

<sup>41</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Internal Audit Capability Model (IA-CM) – For the Public Sector. Lake Mary, 2017, p.99.

<sup>42</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Internal Audit Capability Model (IA-CM) – For the Public Sector. Lake Mary, 2017, p.71.

<sup>43</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Orientações de Implantação: Código de Ética e Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna, 2019, p.55.



utilizada, da avaliação de riscos, da relação dos trabalhos de auditoria propostos, da relação de recursos humanos, materiais e financeiros para sua execução, o orçamento do plano e as limitações de recursos.

#### 4.1.5.6 Aprovação do PAINT

O PAINT deve ser aprovado pelo Secretário-Chefe da CGE. Após a aprovação do plano, o Secretário-Chefe da CGE deve obter a aprovação do Comitê de Auditoria e Riscos para o plano de auditoria baseado em riscos e para os recursos requeridos a fim de implementá-lo<sup>44</sup>.

Quaisquer necessidades de ajustes propostas pelo Secretário-Chefe da CGE ou pelo Comitê de Auditoria e Riscos devem ser submetidas à avaliação da Gerência Executiva de Auditoria da CGE que se posicionará sobre os ajustes propostos.

#### 4.1.5.7 Alteração e revisão do PAINT

O PAINT deve ser flexível o suficiente para permitir sua revisão e ajuste conforme necessário, em resposta às mudanças nos negócios, riscos, operações, programas, sistemas e controles da organização<sup>45</sup>.

Se o plano de auditoria interna aprovado e/ou os requisitos de recursos mudarem significativamente, o gerente executivo de auditoria da CGE deve comunicar o fato ao Secretário-Chefe da CGE, propondo os ajustes ao plano, e o Secretário-Chefe da CGE deve comunicar as mudanças ao Comitê de Auditoria e Riscos e obter sua aprovação.

### 4.2 PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS INDIVIDUAIS DE AUDITORIA

#### 4.2.1 Introdução

Parte crítica para que uma avaliação ou consultoria, programada ou não no PAINT, alcance os objetivos propostos, o Planejamento dos Trabalhos Individuais de Auditoria contempla todas as ações que serão realizadas e documentadas no âmbito de cada trabalho,

<sup>44</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Internal Audit Capability Model (IA-CM) – For the Public Sector. Lake Mary, 2017, p.84.

<sup>45</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Orientações Suplementares - Guia Prático: Desenvolvendo um Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos – IIA Brasil, 2020, p. 5.



individualmente considerado, como preparação para a etapa seguinte de execução da auditoria.

Planejar individualmente cada um dos trabalhos de auditoria é um processo dinâmico e contínuo que requer estudos detalhados do objeto auditado e conhecimento da metodologia definida pela CGE.

A equipe de auditoria responsável pelo planejamento do trabalho para o qual foi designada deve documentá-lo e considerá-lo<sup>46</sup>:

- As estratégias e os objetivos do objeto sob análise e os meios adotados pela organização para controle do desempenho;
- Os riscos relevantes ao alcance dos objetivos associados ao objeto da auditoria e como seus impactos potenciais são mantidos em níveis aceitáveis;
- A adequação e eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controle, quando existirem, em comparação com modelos e *frameworks* relevantes, bem como oportunidades de melhorias significativas.

#### **4.2.2 Etapas do Planejamento dos Trabalhos Individuais de Auditoria**

A metodologia adotada pela CGE divide o planejamento de uma auditoria nas etapas de **alocação da equipe de auditoria, análise preliminar do objeto da auditoria, formalização do trabalho, Conhecimento do Negócio, Mapeamento dos Processos, elaboração da Matriz de Objetivos, Riscos e Controles e elaboração do Programa de Trabalho**. O processo de planejamento para as consultorias pode incorporar algumas dessas fases e será descrito em detalhes na respectiva instrução de trabalho expedida e divulgada pela GEA.

A equipe de auditoria alocada para a atividade deve realizar as etapas previstas para o planejamento, documentando as ações e registros e arquivando-os no sistema informatizado de auditoria da CGE, sempre após revisão e aprovação pela gerência operacional imediata.

Os papéis de trabalho associados ao planejamento da auditoria são apresentados na seção 7 deste manual.

---

<sup>46</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Normas Internacionais para Prática Profissional de auditoria interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017, norma 2201.



Ao final do processo de planejamento da auditoria, a equipe deve ter em mãos um roteiro que possibilite a execução dos procedimentos de auditoria que permitirão o alcance dos objetivos gerais e específicos do trabalho e que forneça resultados relevantes que agreguem valor ao objeto auditado.

Por ser um processo dinâmico e contínuo, nada impede, entretanto, que o planejamento seja revisto e ajustado sempre com a anuência da gerência operacional imediata em qualquer fase das atividades, quando mudanças de contexto e novas informações relevantes evidenciadas o justifiquem.

#### **4.2.3 Alocação da equipe de auditoria**

Como primeiro passo do planejamento de um trabalho, a alocação de auditores para uma auditoria é atribuição do gerente operacional designado como responsável, em comum acordo com o gerente executivo.

Para este fim, devem ser consideradas, além da disponibilidade de pessoal, a proficiência dos auditores para o alcance dos objetivos do trabalho e as questões temáticas relacionadas.

Ao final do planejamento, o gerente operacional responsável deve, juntamente com o gerente executivo de auditoria, reavaliar a proficiência da equipe para a etapa de execução da auditoria, promovendo alterações quando necessárias.

Quando da alocação da equipe de auditoria e durante todo o planejamento, os gerentes executivo e operacional da CGE também devem estar atentos à identificação de situações que se configurem ameaças à objetividade dos auditores alocados, conforme disposto na seção 3.6 deste manual.

#### **4.2.4 Análise preliminar do objeto**

Previamente à abertura da Ordem de Serviço (vide seção 7.3.3 deste manual) e, sempre que possível, após a alocação dos auditores, o gerente operacional designado para o trabalho deve coordenar e realizar etapa de Análise Preliminar do Objeto da auditoria. Nesta fase, a participação da equipe de auditoria alocada é desejável desde o princípio para que o



grupo comece a se ambientar ao trabalho, dificuldades e questões sejam antecipadas e o planejamento seja mais efetivo.

A Análise Preliminar do Objeto tem como finalidade a definição dos **objetivos e questões gerais do trabalho**, do **escopo inicial**, da **estimativa do cronograma** e da **minuta dos compromissos a serem acordados entre a auditoria e a unidade auditada**. Estes produtos devem ser revisados e aprovados pelo gerente executivo de auditoria antes do armazenamento no sistema informatizado de auditoria da CGE e da divulgação para a unidade auditada.

As informações e documentação obtidas durante esta etapa podem ser úteis para a fase posterior de Conhecimento do Negócio, bem como muitos dos papéis de trabalho levantados podem ser aproveitados durante todo o planejamento.

O início das análises se dá com o estudo do PAINT e sua documentação para que se obtenha entendimento do contexto do trabalho programado e das razões de sua inclusão no plano. Caso se trate de um trabalho que não tenha sido previamente programado, os motivos de sua abertura devem ser levantados, juntamente como a documentação que os evidenciem.

Em seguida, por meio de pesquisas em várias fontes (legislação, internet, sistemas e outras), solicitações de documentos, bem como, quando possível, através da realização de visitas, reuniões e entrevistas na unidade auditada com os gestores envolvidos e outras partes interessadas, a gerência operacional e a equipe de auditoria devem buscar informações e documentação para subsidiar suas análises, tais como: planejamento estratégico vigente; objetivos e estratégias do objeto auditado; indicadores de desempenho e ações de monitoramento; riscos significativos aos objetivos da unidade e do objeto dos trabalhos e os controles associados implementados; ambiente de controle e processos de governança, gerenciamento de riscos e controles instituídos e sua maturidade; estrutura organizacional; normas internas e externas que obrigam a unidade auditada e políticas instituídas; papéis de trabalho e resultados de trabalhos anteriores realizados pela CGE ou outros órgãos e entidades de qualquer esfera pública; dentre outros.

De posse dos registros e documentação acima, o gerente operacional e, sempre que possível, a equipe de auditoria devem realizar reuniões internas na CGE para subsidiar a definição dos objetivos gerais, do escopo inicial do trabalho e estimar o cronograma. É importante destacar que, pelo caráter dinâmico da auditoria, mudanças de contexto podem importar em ajustes nestas definições no decorrer do planejamento, sempre com a anuência e aprovação da gerência executiva de auditoria.



#### 4.2.4.1 Definição preliminar dos objetivos gerais

Um dos produtos da etapa de Análise Preliminar do Objeto é a definição dos objetivos gerais do trabalho, indispensáveis para o estabelecimento da natureza da auditoria, das competências e recursos necessários para sua realização e para nortear todas as atividades seguintes de planejamento, execução e os resultados alcançados. Os objetivos são os propósitos que a auditoria busca alcançar ao final do trabalho. Devem ser atributos deles a clareza, a concisão e serem realizáveis.

Para o estabelecimento dos objetivos gerais da auditoria devem ser considerados, principalmente, dentre outros fatores e informações entendidas como relevantes pelos responsáveis na CGE e demais partes interessadas: os objetivos definidos no PAINT; os objetivos e estratégias do objeto da auditoria; os riscos significativos ao alcance dos objetivos e os controles implementados para mitigá-los; as expectativas das partes interessadas; e a possibilidade de erros, fraudes e não conformidades em relação ao objeto.

Os objetivos gerais estabelecidos nesta etapa e registrados no Planejamento do Trabalho podem ser ajustados em momentos posteriores da atividade quando mudanças de contexto sobrevierem e devem ser detalhados em questões/objetivos específicos após a avaliação dos riscos e a avaliação preliminar dos controles durante a elaboração do programa de trabalho (vide seções 4.2.7 e 7.3.2 deste manual).

#### 4.2.4.2 Definição preliminar do escopo e cronograma

Com o estabelecimento dos objetivos gerais, considerando as limitações de recursos e prazos para a atividade, faz-se necessário definir a extensão e abrangência suficientes para a compatibilização e o alcance dos objetivos arbitrados ao trabalho.

Deste modo, os responsáveis pela auditoria devem prever e registrar no Planejamento do Trabalho a amplitude de área/processos objeto do exame, os limites geográficos e o período de tempo que será foco do trabalho.

São elementos que contribuem para a definição do escopo: os objetivos gerais da auditoria; a natureza do trabalho; as expectativas das partes interessadas; a maturidade do ambiente de controle da unidade auditada; os riscos significativos e controles previamente mapeados; as informações coletadas em trabalhos anteriores realizados na área objeto do exame na unidade auditada, dentre outros.



Também no Planejamento do Trabalho deve ser registrada estimativa para o cronograma da auditoria, inclusive os prazos de cada etapa, estabelecida com base nos objetivos e escopo definidos, na complexidade do trabalho e nas expectativas das partes interessadas.

Assim como para os objetivos gerais, tanto o escopo quanto o cronograma inicialmente definidos podem ser ajustados durante o trabalho sempre com a anuência e aprovação da Gerência Executiva de Auditoria.

#### 4.2.4.3 Definição preliminar dos compromissos entre as partes

Visando aprimorar a comunicação entre a auditoria interna e a unidade auditada, assim como esclarecer os objetivos e responsabilidades de ambas as partes no processo de auditoria, faz-se necessário, dentro da etapa de Análise Preliminar do Objeto, propor os compromissos que devem ser acordados entre as partes para o trabalho de auditoria a ser executado.

A minuta desses entendimentos deve ser elaborada pelo gerente operacional de auditoria responsável com a participação, sempre que possível, dos auditores envolvidos contendo a abordagem e metodologia aplicadas ao trabalho, os objetivos e escopo, os prazos/cronogramas estimados, os critérios de auditoria, a natureza dos serviços prestados, as responsabilidades dos auditores e do auditado, as expectativas de ambas as partes e os produtos finais que serão entregues como resultado. No caso de consultorias, deve-se registrar também a garantia de que a gestão do órgão ou entidade será responsável pelas decisões e ações executadas como resultado das recomendações decorrentes do serviço consultivo prestado.

Antes da reunião com a unidade auditada onde os entendimentos serão formalizados, os compromissos devem ser discutidos com a equipe de auditoria envolvida e aprovados pelo(a) gerente executivo(a) de auditoria.

Do mesmo modo como para os demais produtos da etapa de Análise Preliminar do Objeto, os compromissos de auditoria acordados podem ser modificados no decorrer do trabalho quando da ocorrência de mudanças no contexto, desde que com a anuência e aprovação das partes envolvidas.

#### 4.2.5 Formalização do Trabalho



Após a etapa de Análise Preliminar do Objeto, o início do trabalho deve ser formalizado mediante emissão da Ordem de Serviço e da realização da reunião inicial de apresentação.

A Ordem de Serviço (vide seção 7.3.3 deste manual), elaborada pelo gerente operacional responsável, deve ser emitida diretamente do sistema informatizado de auditoria e conter, dentre outras informações, a numeração que identifica o trabalho aberto, o nome da unidade auditada, os nomes/matrículas do gerente operacional e da equipe de auditoria alocados, a finalidade (objetivo geral) do trabalho e as datas estimadas para início e fim da auditoria. Após a assinatura eletrônica pelo Secretário-Chefe da CGE e pelos componentes da equipe de auditoria (gerente executivo, gerente operacional e auditores que participarão do trabalho), a Ordem de Serviço deve ser encaminhada para ciência do gestor máximo da unidade auditada através de ofício da CGE.

Em seguida, através de ofício, a CGE agendará a reunião para exposição inicial do trabalho. Sua finalidade é apresentar a atividade que será realizada, suas características, objetivos, escopo, extensão e a equipe de auditoria alocada.

Na reunião inicial os auditores também devem solicitar, quando entenderem necessário, a disponibilização pela unidade auditada de espaço físico adequado no local e outros recursos para o trabalho. Devem também mencionar a importância de terem acesso irrestrito a servidores, funcionários, instalações, material, documentação e sistemas, desde que não tenham acesso protegido ou restrito por legislação. Ademais, podem aproveitar a ocasião para solicitar formalmente documentos e registros via Solicitação de Documentos/Dados para Exame (vide seção 7.3.6 deste manual) para auxiliar na etapa de Conhecimento do Negócio do planejamento da auditoria.

Por fim, a reunião inicial de apresentação do trabalho é o momento de discutir e formalizar os compromissos entre as partes, minutados internamente pela CGE, que regerão a atividade (vide seção 4.2.4.3 e 7.3.4 deste manual).

Ao seu final, a reunião inicial de apresentação do trabalho deve ser registrada em ata pela auditoria (vide seção 7.3.5 deste manual), que deve digitalizá-la e armazená-la no sistema informatizado de auditoria da CGE.

#### **4.2.6 Conhecimento do Negócio**



Logo após a emissão da Ordem de Serviço, a equipe de auditoria pode iniciar a fase denominada pela CGE como Conhecimento do Negócio, mesmo antes da realização da reunião inicial de apresentação do trabalho junto ao órgão ou entidade auditada.

A finalidade desta etapa é aprofundar o entendimento da equipe de auditoria quanto ao objeto a ser auditado e ao contexto em que está inserido para a realização de um planejamento de melhor qualidade.

Portanto, nesta fase, a equipe deve utilizar-se de pesquisas na legislação, em documentos, na internet, em sistemas e em outras fontes, solicitar informações à unidade auditada e, até mesmo, promover visitas, entrevistas e indagações junto ao auditado para coletar e armazenar as informações que considera relevantes para a auditoria.

O Conhecimento do Negócio tem caráter mais detalhista que a etapa de Análise Preliminar do Trabalho, mas muitos dos papéis de trabalho levantados nesta última podem ser aproveitados para a primeira, a critério da equipe de auditoria.

Dentre as informações que devem ser buscadas pela auditoria durante o Conhecimento do Negócio, pode-se destacar<sup>47</sup>:

- Objetivos e riscos relacionados ao objeto da auditoria e as atividades de controles associadas implementadas;
- Appetite a risco relacionado aos riscos associados ao objeto da auditoria;
- Missão, visão, objetivos e planos estratégicos da unidade auditada e sua relação com o objeto da auditoria;
- Informações sobre o ambiente de controle e os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles e sua maturidade, caso existam;
- Indicadores de desempenho do objeto da auditoria;
- Fluxogramas dos processos associados ao objeto da auditoria elaborados pela unidade auditada;
- Estrutura organizacional da unidade auditada;
- Partes interessadas;
- Gestores e servidores-chave relacionados ao objeto da auditoria;
- Quantidades e perfil da força de trabalho que atua no objeto da auditoria, incluindo terceirizados;
- Leis, regulamentos, normas, políticas, manuais e procedimentos instituídos e vigentes relacionados ao objeto da auditoria;

<sup>47</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.64-65.



- Estudos internos e externos realizados sobre o objeto da auditoria;
- Sistemas informatizados, instalações e insumos relevantes empregados;
- Programas e metas relacionados no Plano Plurianual vigente;
- Recursos orçamentários associados ao objeto da auditoria;
- Trabalhos de auditoria anteriores realizados pela CGE ou outros prestadores de serviços de avaliação relevantes para o trabalho;
- Recomendações de órgãos de controle ainda não atendidas associadas ao objeto da auditoria;
- Informações obtidas de terceiros ou internet.

Após análise pela equipe de auditoria, os papéis de trabalho obtidos durante a etapa de Conhecimento do Negócio considerados relevantes pelos auditores para o decorrer da atividade devem ser armazenados em local próprio no sistema informatizado de auditoria da CGE.

#### **4.2.7 Mapeamento dos processos**

Após a etapa de Conhecimento do Negócio, ocorrerá a fase de Mapeamento dos Processos objeto do trabalho, especificamente para as auditorias de conformidade, operacionais e consultorias, com foco na identificação e entendimento dos controles internos pertinentes existentes.

O objeto de uma auditoria normalmente é um processo de um órgão ou entidade auditado, que consiste num conjunto de atividades sequenciadas e controles relacionados entre si, envolvendo pessoas, equipamentos, procedimentos e informações com a finalidade de transformar insumos em produtos e serviços que atendam os objetivos do órgão ou entidade. Cada processo, junto com os demais, refletem o negócio da unidade auditada e sua estrutura de controles internos.

Enquanto a etapa de Conhecimento do Negócio possui enfoque mais geral, envolvendo o entendimento do arcabouço normativo vigente, da estrutura organizacional e da maturidade quanto aos processos de gestão de riscos, controle interno e governança, o Mapeamento dos Processos, por sua vez, tem como objetivo aprofundar o conhecimento dos processos que serão auditados e descrever o sistema de controles internos para auxiliar na avaliação dos riscos e controles. Para tanto, a equipe de auditoria mapeia os processos objeto do trabalho com a finalidade de conhecer mais facilmente os servidores/setores envolvidos e suas atribuições, os registros gerados, as oportunidades de melhoria, as lacunas, os gargalos e os problemas existentes, mas principalmente os controles presentes e os riscos que podem



ameaçar o alcance de seus objetivos. Estas atividades de controle identificadas serão úteis para a etapa posterior de elaboração da Matriz de Objetivos, Riscos e Controles.

É possível mapear um processo de forma descritiva, onde cada passo é apresentado textualmente ou graficamente por meio de fluxogramas. A fim de facilitar o entendimento e possibilitar uma visão macro do processo auditado, para fins dos trabalhos realizados pela Atividade de Auditoria Interna da CGE, os mapeamentos serão documentados por meio de fluxogramas (abordagem gráfica), demonstrando a sequência de atividades realizadas, os setores e funções responsáveis pela execução de cada uma delas, as decisões passíveis de serem tomadas e os documentos/registros gerados. A critério da gerência executiva de auditoria, o mapeamento textual poderá ser utilizado em determinados trabalhos.

A fase de Mapeamento dos Processos relacionados a um trabalho específico é subdividida em três etapas.

A primeira delas é a utilização da técnica de entrevistas (ver seção 4.2.9.1.2.5), documentadas no papel de trabalho “Memorando de Entrevista, que são realizadas com os gestores do órgão e/ou servidores envolvidos no processo sob análise. As entrevistas devem registrar todas as informações suficientes e necessárias para o desenho dos fluxogramas, além de outras informações que, mesmo não relacionadas ao desenho, sejam úteis para o detalhamento do processo, o entendimento dos riscos envolvidos, os possíveis gargalos e ineficiências, etc. Finalizada e documentada a entrevista, as informações registradas devem ser validadas pelos entrevistados contendo identificação completa (nome, matrícula) e assinatura.

A segunda etapa é o desenho dos fluxogramas com base nas entrevistas realizadas e validadas. Esta fase deve seguir as boas práticas descritas nas seções 4.2.7.1 e 4.2.7.2 deste manual. A fim de que a posterior avaliação de riscos e controles internos documentada na Matriz de Objetivos, Riscos e Controles seja eficaz, a equipe de auditoria deve assegurar que os fluxogramas representam a realidade do processo em operação. Para isso, devem realizar testes de aderência (walk-through tests) para confirmação de cada fluxograma elaborado.

Por último, os fluxogramas elaborados devem ser analisados e formalmente validados pelos entrevistados com registro de assinatura e identificação. Em caso de discordâncias, os fluxogramas devem ser ajustados (com nova comprovação via testes de aderência) para validação posterior pelos entrevistados. Em seguida às validações, as entrevistas e os fluxogramas decorrentes devem ser digitalizados e arquivados no sistema informatizado de auditoria da CGE.



É possível que num dado trabalho de auditoria ou consultoria o órgão ou entidade auditado já possua um fluxograma com o mapeamento do processo objeto do trabalho ou que este fluxograma esteja normatizado por meio de leis, portarias ou resoluções. Nesses casos, a equipe de auditoria deve realizar procedimentos de validação das informações junto aos responsáveis envolvidos no processo e testes de aderência (walk-through tests) com o objetivo de verificar se o fluxograma apresentado ou normatizado está de acordo com a realidade e atende as necessidades do trabalho a ser realizado.

#### 4.2.7.1 Como desenhar o fluxograma (boas práticas)

Mapear ou propor o redesenho de um processo por meio de um fluxograma é optar por uma abordagem gráfica para detalhar a sequência lógica das atividades e das interações que estão dispostas no fluxo de trabalho. A abordagem por fluxograma apresenta as seguintes vantagens em relação ao modelo descritivo de mapeamento ou redesenho de processos:

- a) Visualização imediata de cada transação e seus responsáveis;
- b) Maior facilidade de representação do fluxo das transações;
- c) Visualização prática e ágil dos controles existentes no processo;
- d) Entendimento objetivo das decisões (exceções).

Para elaborar os fluxogramas a equipe de auditoria deve seguir boas práticas a fim de assegurar que estes sejam claros, bem organizados, tenham apenas informações relevantes para o trabalho e possam ser entendidos por qualquer outro auditor ou servidor da unidade auditada com o mínimo de conhecimento sobre o processo mapeado. Boas práticas, entretanto, não são mandatórias e suas exceções devem ser discutidas durante cada trabalho com a gerência supervisora. Seguem recomendações de boas práticas<sup>48</sup>:

- a) Antes de começar a desenhar o fluxograma, deve-se avaliar o perfil dos usuários a quem se destinam as informações geradas. No caso das auditorias de conformidade e operacionais, os fluxogramas serão utilizados pelos próprios auditores para entendimento da sequência de atividades, com especial atenção ao sistema de controle interno, e para o desenvolvimento da Matriz de Objetivos, Riscos e Controles. No caso das consultorias, além do mapeamento dos processos para uso interno da equipe de auditoria, também são gerados redesenhos ou mesmo propostas de novos processos cujo usuário final é a unidade auditada. O produto do mapeamento ou redesenho, portanto, deve ser ajustado ao usuário da informação de modo a possibilitar o perfeito entendimento e o atingimento dos objetivos do trabalho;

---

<sup>48</sup> JOINER ASSOCIATES STAFF. Flowcharts: Plain & Simple: Learning and Application Guide. Madison: Oriel Incorporated, 2002.



- b) Nem sempre a representação gráfica contida nos fluxogramas é suficiente para os objetivos do trabalho. Em casos assim, em acordo com a gerência operacional, os fluxogramas devem ser complementados com o detalhamento de pontos relevantes por meio de notas explicativas, comentários e materiais analíticos, desde que não comprometam a apresentação visual do trabalho;
- c) Usar apenas os símbolos necessários, buscando a objetividade e foco no que é relevante para o entendimento do processo e identificação de todos os controles existentes e riscos significativos relacionados. Evitar incluir atividades e setores desnecessários ou sem relevância para o trabalho;
- d) Adotar, sempre que possível, o sentido da esquerda para a direita e de cima para baixo para representar o fluxo das atividades. Verificar modelo de fluxograma de referência expedido e divulgado pela GEA;
- e) Representar os departamentos, setores ou funções em baias verticais onde cada atividade, controle, processo predefinido ou decisão por eles executados devem estar demonstrados. Verificar modelo de fluxograma de referência expedido e divulgado pela GEA;
- f) Pode haver mais de um FIM em cada processo mapeado/redesenhado, mas, em regra, deve haver apenas um INÍCIO. Exceções devem ser acordadas com a gerência operacional;
- g) Sempre iniciar a descrição de cada uma das atividades com um verbo no infinitivo. Exemplos: “Avaliar”, “Inserir”, “Preencher”;
- h) Ser conciso e objetivo na descrição da atividade;
- i) Sempre iniciar um processo predefinido com substantivos. Exemplos: “Avaliação da...”, “Exame dos processos...”;
- j) Sempre usar perguntas para as decisões. Exemplo: “Aquisição autorizada?”;
- k) Representar, com o símbolo adequado, os registros gerados durante a execução das atividades de controle e outros considerados relevantes;
- l) Incluir no fluxograma tanto as atividades executadas manualmente como as realizadas por sistemas informatizados. Estes sistemas, cada vez mais comuns, devem estar representados nos fluxogramas por executarem ou permitirem a execução de controles automatizados;
- m) Sempre realizar os testes de aderência (walk-through tests) para verificação da fidelidade das atividades, processos, decisões e registros representados nos fluxogramas. Para tanto, a auditoria deve percorrer o processo, atividade por atividade, acompanhando sua execução e coletando comprovações (registros) que atestem o fluxo das atividades do processo do modo como foi repassado nas entrevistas. Os testes de aderência devem ser realizados, preferencialmente, ao mesmo tempo em que o fluxograma é levantado. Os registros obtidos devem ser digitalizados e anexados ao sistema informatizado de auditoria da CGE;
- n) Evitar a repetição do cruzamento de linhas de fluxo (setas de conexão) e/ou a utilização de linhas de fluxo muito longas, adotando, em substituição, os conectores internos (referência dentro da página);
- o) Manter uniforme o espaçamento entre as atividades, evitar o uso excessivo de cores e de caixas de tamanhos muito diferentes, de modo a proporcionar harmonia visual e facilitar o entendimento.



#### 4.2.7.2 Simbologia dos fluxogramas (boas práticas)

Existem formas diversas de elaborar fluxogramas. Por exemplo, as notações BPMN (*Business Process Model and Notation*) ou UML (*Unified Modeling Language*), comum no design de *softwares*, podem se adequar melhor a um determinado trabalho. A depender de sua aplicação, abordagens diferentes podem ser discutidas e acordadas entre a equipe de auditoria e a gerência operacional associada. A CGE, entretanto, costuma adotar os símbolos abaixo apresentados e as boas práticas citadas na seção 4.2.7.1 para representar seus fluxogramas. As aplicações da simbologia podem ser melhor entendidas pela visualização do modelo de fluxograma de referência expedido e divulgado pela GEA.

As formas básicas mais comuns utilizadas são:

- a) INÍCIO/FIM - representa o início ou o fim de um processo



- b) ATIVIDADE - representa uma atividade em um processo. Especifica-se a atividade de forma concisa e sucinta usando o verbo no infinitivo. Por exemplo, dentro de um processo de compras poderia ter a atividade de “Realizar pesquisa de preço”



- c) PROCESSO PREDEFINIDO - representa um conjunto de atividades (processo) não detalhado no fluxograma. Deve ser iniciado por substantivos. Por exemplo, num processo de recebimento de bens adquiridos, as atividades relacionadas ao tombamento do produto recebido, não representadas no fluxograma, poderiam ser substituídas por um processo predefinido chamado “Processo de tombamento”.





d) **DECISÃO** - representa uma decisão ou condição a partir da qual o fluxo pode seguir por mais de um caminho. É geralmente representada por uma pergunta. Por exemplo, num processo de prestação de contas de convênios, a ação de aprovar a prestação de contas poderia ser representada pela decisão “Prestação de contas aprovada?”



e) **REFERÊNCIA DENTRO DA PÁGINA** - representa uma conexão entre dois elementos que estão na mesma página. Sempre será representada em pares e com numeração dentro do símbolo que a identifica de forma sequencial com as demais referências existentes na mesma página.



f) **REFERÊNCIA FORA DA PÁGINA** - representa uma conexão entre dois elementos que estão em fluxogramas/páginas diferentes. Sempre será representada em pares, porém em fluxogramas/páginas distintas, com numeração dentro do símbolo que a identifica de forma sequencial com as demais referências existentes entre páginas.



g) **REGISTRO/DOCUMENTO** - representa a elaboração ou emissão de um documento/registo. Representa-se geralmente com um R dentro do símbolo, seguido de numeração que o identifica de forma sequencial com os demais registros do fluxograma.





#### **4.2.8 Elaboração da matriz de objetivos, riscos e controles**

Nas auditorias operacionais e de conformidade, após as fases de Conhecimento do Negócio e Mapeamento dos Processos, a equipe de auditoria deve elaborar a Matriz de Objetivos, Riscos e Controles, doravante também denominada matriz, referente ao objeto auditado.

A matriz não é um fim em si mesma e sua finalidade é, dadas as premissas e escopo preliminares do trabalho e o foco na melhoria das operações organizacionais, entender quais riscos podem afetar os objetivos, analisá-los e avaliá-los, levantar as respostas aos riscos implementadas, avaliando preliminarmente a adequação do desenho das atividades de controle associadas, e priorizar os riscos a serem estudados e os controles a serem testados, a fim de subsidiar a elaboração do programa de trabalho. As consultorias também fazem uso da matriz e, portanto, os auditores devem considerar as instruções de trabalho expedidas e divulgadas pela GEA sobre construção de matrizes de riscos ao elaborá-la.

Para a elaboração da Matriz de Objetivos, Riscos e Controles a equipe de auditoria deve:

- a) Considerar como fontes de informação e premissas os registros da etapa de Conhecimento do Negócio e o entendimento do processo objeto do trabalho e seus mecanismos de controle levantados no Mapeamento dos Processos;
- b) Cadastrar a matriz no sistema informatizado de auditoria adotado pela CGE, seguindo as instruções de trabalhos expedidas e divulgadas pela GEA;
- c) Se a unidade auditada possuir processo de gestão de riscos formalizado e implementado, avaliar a possibilidade de considerar no trabalho a matriz e demais informações fornecidas referentes ao processo em questão, analisando e revisando os documentos associados de forma a verificar sua suficiência, adequação, confiabilidade e compatibilidade com as boas práticas existentes;
- d) Realizar as etapas detalhadas nas seções 4.2.8.1 a 4.2.8.4 a seguir.

Cumprе ressaltar que a identificação de objetivos e a identificação e a análise de riscos são etapas adstritas e integrantes da metodologia dos trabalhos de auditoria e de consultoria baseada em riscos adotada pela CGE. A realização destas atividades pela equipe de auditoria não compõe eventual processo de gestão de risco, nem exime ou substitui a atribuição dos Secretários de Estado e dos dirigentes da administração indireta estadual de estabelecer e documentar os objetivos, assim como, de implantar mecanismos de gestão de riscos nos órgãos e entidades sob sua administração.



#### 4.2.8.1 Identificação dos objetivos do processo

Os objetivos de um processo, função ou sistema referem-se aos fins que se deseja alcançar mediante sua execução, ou seja, são os resultados esperados que se busca atingir com a realização das atividades. Devem estar alinhados com a missão, visão e estratégias e refletem o modo como o órgão ou entidade deve se organizar para agregar valor para as partes interessadas.

Conforme preconiza o COSO Controle Interno – Estrutura Integrada<sup>49</sup> (COSO ICIF – 2013), o órgão ou entidade deve especificar objetivos com clareza suficiente, a fim de facilitar a identificação e avaliação dos riscos que os afetam. Os objetivos da unidade auditada, portanto, devem ser específicos ao objeto da auditoria, mensuráveis ou observáveis, realistas, pertinentes e com prazos definidos.

Como parte do processo de realização de uma auditoria de conformidade, operacional ou consultoria, o primeiro passo na elaboração da matriz é compreender a estratégia da entidade auditada e identificar os **objetivos associados ao processo** em questão.

Para tanto, os auditores devem recorrer aos registros obtidos durante as fases de elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT e de Conhecimento do Negócio. Não sendo possível a identificação dos objetivos nestas fases, deve-se solicitar formalmente à unidade auditada por meio do papel de trabalho “Solicitação de Documentos/Dados para Exame”.

Entretanto, há situações em que os objetivos do processo sob avaliação não são documentados explicitamente, pois podem ser prontamente compreendidos pelas pessoas que atuam para realizá-los, ou podem não ter sido definidos pela gestão da unidade auditada. Nestes casos a equipe de auditoria deve identificá-los em peças orçamentárias vigentes (Plano Plurianual, por exemplo), normativos específicos da unidade auditada, normativos gerais relacionados ao objeto da auditoria ou mesmo considerando o benchmarking e as boas práticas do setor. No entanto, em todos os casos citados a gestão da unidade auditada deve participar do processo de identificação e validar os objetivos resultantes.

---

<sup>49</sup> COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO (COMITÊ DE ORGANIZAÇÃO PATROCINADORA DA COMISSÃO DE TREADWAY). Controle Interno - Estrutura Integrada: Sumário Executivo. Tradução: Price Waterhouse Coopers e Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, 2013, p.7.



A depender do tipo de auditoria ou consultoria a ser realizada e dos objetivos e escopo do trabalho estabelecidos preliminarmente, os auditores devem avaliar a necessidade de considerar a **tolerância ao risco**, caso tenha sido definida previamente pela alta administração, de modo a auxiliá-los na identificação dos riscos que possam influenciar no cumprimento dos objetivos do objeto sob avaliação ou que imponham variações no desempenho além dos níveis predefinidos. Entende-se como tolerância ao risco <sup>50</sup>o nível aceitável de variação no desempenho quanto à realização dos objetivos.

Por fim, os objetivos identificados associados ao objeto da auditoria ou consultoria devem ser classificados e cadastrados no sistema informatizado de auditoria da CGE com base nas **Categorias de Objetivos** previstas no COSO Controle Interno – Estrutura Integrada <sup>51</sup>(COSO ICIF – 2013) e na instrução de trabalho expedida e divulgada pela GEA, considerando as seguintes definições:

- a) **Objetivos operacionais:** referem-se à consecução da missão e da visão da unidade auditada e estão associados à sua estratégia e à melhoria do desempenho operacional. A salvaguarda dos ativos está inclusa nesta categoria. A conformidade com políticas e procedimentos internos deve ser considerada como relacionada aos objetivos operacionais<sup>52</sup>;
- b) **Objetivos de conformidade:** estão relacionados à concordância com leis e regulamentos aplicáveis que estabeleçam regras de conduta esperadas do órgão ou entidade auditada;
- c) **Objetivos de divulgação:** referem-se à preparação de comunicações para as partes interessadas ou a própria organização. São consideradas tanto as divulgações externas quanto as internas.

#### 4.2.8.2 Identificação dos riscos inerentes associados aos objetivos do processo

Entende-se como **risco** a possibilidade de ocorrência de eventos que afetem na realização ou no alcance dos objetivos estabelecidos<sup>53</sup>, mensurado pelo seu impacto e probabilidade, na maioria das vezes. Já **riscos inerentes** são aqueles intrínsecos à natureza do

<sup>50</sup> COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION -COSO (COMITÊ DE ORGANIZAÇÃO PATROCINADORA DA COMISSÃO DE TREADWAY). Controle Interno - Estrutura Integrada: Sumário Executivo. Tradução: Price Waterhouse Coopers e Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, 2013, p.65.

<sup>51</sup>COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION -COSO (COMITÊ DE ORGANIZAÇÃO PATROCINADORA DA COMISSÃO DE TREADWAY). Controle Interno - Estrutura Integrada: Sumário Executivo. Tradução: Price Waterhouse Coopers e Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, 2013, p.6.

<sup>52</sup> Id, Ibid, p.6.

<sup>53</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Normas Internacionais para Prática Profissional de auditoria interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017, p.24, glossário.



negócio objeto da auditoria **antes da consideração de ações mitigadoras**, ou seja, são riscos que existem sem que nenhum mecanismo de controle interno esteja em operação como resposta a eles.

Assim, uma vez levantados os objetivos relacionados ao processo objeto do trabalho, a equipe de auditoria precisa agora identificar e entender os **riscos inerentes** que podem afetá-los. Para tanto, é primordial a compreensão das informações geradas no Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, na etapa de Conhecimento do Negócio e na etapa de Mapeamento do Processo em questão, bem como o uso das técnicas de identificação adequadas.

Nas situações em que a unidade auditada possuir processo de gestão de risco estabelecido ou apresentar a matriz de riscos associada ao objeto sob avaliação, os auditores devem analisar e revisar a sua suficiência, confiabilidade, compatibilidade com as boas práticas existentes e adequação para os fins do trabalho de auditoria e decidir, em conjunto com a gerência de auditoria imediata, se tais registros podem ser usados no trabalho.

Para identificação dos **riscos inerentes** capazes de afetar o alcance dos objetivos, a equipe de auditoria deve utilizar **técnicas** que auxiliem no procedimento, como entrevistas estruturadas, *brainstorming*, análise de causa e efeito, análise de SWOT, técnica Delphi, listas de verificação, entre outras. Para decidir qual técnica melhor se adequa ao contexto, os auditores podem consultar a Norma ABNT NBR ISO 31010 que fornece orientações de apoio à seleção e características de aplicação das técnicas aqui exemplificadas.

Em seguida, os auditores precisam entender melhor os riscos levantados realizando a verificação dos **fatores de risco (causas)** externos e internos a eles relacionados. Os fatores podem ser descritos como resultado das **fontes de risco** e das **vulnerabilidades**<sup>54</sup> associadas que impulsionam a materialização dos eventos. Exemplos de fontes e suas vulnerabilidades: pessoal (equipe não capacitada ou em número insuficiente, perfis inadequados), processos (ausência de manuais, registros não padronizados, falta de segregação de funções), tecnologia e sistemas (ausência de controles de acesso, sistema informatizado e *hardwares* obsoletos, inexistência de *backup*), infraestrutura física (falta de controle de acesso físico, localização e ambientes inadequados), planejamento (ausência de planejamento, planejamento sem base técnica), fontes externas – política/economia/legislação/meio ambiente (mudança de governo, oscilação de preços, mudança de leis e regulamentos, mudança climática), dentre outros.

---

<sup>54</sup> Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.69-70.



Por último, tantos os riscos e seus fatores identificados (fontes e vulnerabilidades) quanto os registros decorrentes da identificação devem ser arquivados e cadastrados no sistema informatizado de auditoria da CGE, conforme instrução de trabalho expedida e divulgada pela GEA.

#### 4.2.8.3 Análise dos riscos inerentes

Após os **riscos inerentes** relacionados aos objetivos do processo serem identificados e cadastrados juntamente com suas causas (fatores), a equipe de auditoria realiza o procedimento de análise desses riscos com a finalidade de estimar sua magnitude.

A magnitude de cada **risco inerente** a ser definida pelos auditores nesta etapa é função dos parâmetros de **impacto** (efeitos ou consequências de ocorrência de um evento) e **probabilidade** (possibilidade de ocorrência de um evento) sobre os objetivos do processo sob avaliação. Da atribuição de valores a esses parâmetros pela equipe de auditoria decorre o **nível de risco inerente** (calculado automaticamente na matriz) que permite que os auditores classifiquem e comparem cada risco com base em sua relevância. A metodologia para atribuição de valores aos parâmetros e cálculo dos níveis de risco inerente será estabelecida em instrução de trabalho expedida e divulgada pela GEA.

O **nível de risco inerente**, portanto, refere-se à mensuração, com base em metodologia e critérios predefinidos, do nível do risco considerado antes das respostas que a gestão da unidade auditada adota para reduzir sua probabilidade ou seus impactos nos objetivos<sup>55</sup>.

#### 4.2.8.4 Avaliação preliminar dos controles

Em seguida, os auditores devem levantar as **atividades de controle** implementadas na unidade auditada para assegurar as respostas aos riscos relevantes com base nas informações obtidas no Conhecimento do Negócio sobre as estruturas e processos de controle, gestão de riscos e governança, objetivos, normas, procedimentos e sistemas informatizados associados ao objeto do trabalho e no Mapeamento do Processo.

---

<sup>55</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial Básico de Gestão de Riscos. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo, 2018, p.27.



Entende-se como **atividades de controle** as ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos, que ajudam a assegurar o cumprimento das diretrizes da gestão quanto à mitigação dos riscos associados aos objetivos<sup>56</sup>.

As atividades de controle podem ser manuais (realizadas diretamente por servidor) ou automatizadas (realizadas de forma parcial ou integral com o recurso da tecnologia) e preventivas (evitam um evento quando ele começa a ocorrer) ou detectivas (descobrem um evento ou resultado após o processamento inicial).

Como exemplos de atividades de controle pode-se citar: autorizações, aprovações, verificações, controles físicos (Ex: segurança física de numerário, estoques, equipamentos com contagem periódica e comparação com registros), controles sobre dados permanentes (Ex: controles para assegurar a completude, exatidão e validade de um arquivo mestre de preços), reconciliações, controles de supervisão, análise de desempenho operacional (atividade que pode ser realizada em diferentes níveis da entidade) e controles gerais sobre tecnologia. Não confundir estes últimos com controles automatizados, pois, controles gerais sobre tecnologia são controles associados à infraestrutura, ao gerenciamento de segurança e a aquisição, desenvolvimento e manutenção da tecnologia, tendo como exemplos: controle de acessos de usuários a sistemas, procedimentos de backup e planos de recuperação de desastres.

Atributo importante a se considerar no levantamento dos controles é a existência ou não de **segregação de funções** na execução de atividades. Na implementação de atividades de controle, idealmente a gestão deve predeterminar que a realização de certas tarefas esteja dividida entre servidores diferentes a fim de evitar erros ou fraudes. Exemplo: as atividades de empenho, liquidação e pagamento são efetuadas por três servidores diferentes na execução da despesa pública.

Os auditores devem cadastrar as atividades de controle, associando-as aos respectivos riscos inerentes relevantes, e arquivar as evidências de sua operação de forma organizada no sistema informatizado de auditoria para, em seguida, proceder a sua **avaliação preliminar**.

A avaliação preliminar dos controles implementados para mitigar os riscos relevantes é fase muito importante para o planejamento da auditoria, pois dela decorrem quais

---

<sup>56</sup> COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO (COMITÊ DE ORGANIZAÇÃO PATROCINADORA DA COMISSÃO DE TREADWAY). Controle Interno - Estrutura Integrada: Sumário Executivo. Tradução: Price Waterhouse Coopers e Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, 2013, p. 7.



abordagens serão adotadas pela equipe para chegar às conclusões finais do trabalho. Nesta etapa, portanto, são definidos os níveis de **risco residual** que culminam no estabelecimento dos tipos de testes de auditoria que serão realizados. Portanto, avaliação preliminar dos controles, por ser ainda parte do planejamento dos trabalhos, não deve ser confundida com os testes de auditoria (etapa da execução da auditoria), mas são fundamentais na determinação do que será testado e quais os tipos de testes aplicados.

Avaliar preliminarmente os controles é atividade que, com base no julgamento dos auditores, analisa como foram desenhados e planejados e se estão operando, pelo menos aparentemente, para avaliar de que modo eles influenciam individualmente o impacto e probabilidade associados aos **riscos inerentes** vistos na etapa anterior. Para tanto, os auditores devem considerar os seguintes aspectos<sup>57</sup>:

- a) Se o objetivo do controle implementado é compatível ao risco e ao objetivo do objeto do trabalho;
- b) Custo-benefício da aplicação do controle;
- c) Existência de segregação de funções e rodízio de servidores;
- d) Responsabilidades e atribuições definidas;
- e) Características do controle e modo de implementação (manual ou automatizado);
- f) Frequência de aplicação do controle (por transação, semanal, anual);
- g) Aplicação do controle em conjunto com os outros controles para mitigação de um determinado risco;
- h) Definição de políticas e normas que suportem o controle.

O resultado desta avaliação será o **impacto residual** e a **probabilidade residual**, parametrizados em instrução de trabalho expedida e divulgada pela GEA, cadastrados pelos auditores e que fornecerão o entendimento da capacidade de cada controle de reduzir ou não os atributos de impacto e probabilidade associados aos **riscos inerentes**. O impacto e probabilidade residuais são, portanto, parâmetros do risco considerados após a implementação da atividade de controle.

O **nível de risco residual** será função do impacto e da probabilidade residuais e calculado automaticamente pela matriz conforme parametrizado em instrução de trabalho expedida e divulgada pela GEA. Considera-se como **nível de risco residual** aquele que

---

<sup>57</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.70-71.



permanece após a implementação de atividades de controle pelo órgão ou entidade para mitigar os **riscos inerentes** identificados e relacionados aos objetivos do processo auditado.

#### **4.2.9 Elaboração do programa de trabalho**

Concluída a Matriz de Objetivos, Riscos e Controles após a avaliação preliminar das atividades de controle implementadas pela unidade auditada e a consequente definição dos **níveis de riscos residuais**, a equipe de auditoria deve elaborar o **programa de trabalho**.

Esta última etapa do planejamento da auditoria, que consiste no estabelecimento de objetivos/questões específicas associadas a cada item/controle que deve ser avaliado, define a natureza, extensão e época dos procedimentos de auditoria (testes de controle e/ou procedimentos substantivos) que serão empregados na fase de execução do trabalho para obtenção de evidências que fundamentem suas conclusões e as recomendações reportadas ao auditado.

O programa de trabalho deve ser revisado e aprovado pela gerência operacional imediata antes da execução dos testes, cadastrado no sistema informatizado de auditoria, de acordo com instrução de trabalho expedida e divulgada pela GEA, e apresentar as seguintes informações:

a) **Questões específicas de auditoria:** são perguntas individuais relacionadas à eficácia de cada controle que será testado conforme regras estabelecidas na seção 4.2.9.1.1 deste manual. Cada uma delas deve ser cadastrada no sistema informatizado de auditoria da CGE e ser respondida pela auditoria através da realização de procedimentos (testes) adequados durante a etapa de execução, cujos resultados darão suporte às conclusões do trabalho. Tais questões específicas devem estar relacionadas aos **objetivos gerais** definidos no início do trabalho e ser elaboradas de forma clara para que não haja dúvidas na sua condução e contribua para a comunicação de resultados relevantes ao auditado<sup>58</sup>. Flexibilizações sobre os controles/itens que devem ou não ser testados devem ser acordadas entre a equipe de auditoria e a gerência operacional imediata. Nesta fase, o escopo inicial do trabalho deve ser reavaliado com base no planejamento realizado;

b) **Critérios de auditoria:** representam os parâmetros de referência e padrões de desempenho esperado, definidos/levantados pela equipe e gerência operacional, que permitirão que os auditores avaliem, ao final dos testes, se o objeto e as atividades de controle

---

<sup>58</sup> UNIÃO EUROPÉIA. Tribunal de Contas Europeu. Manual de auditoria de resultados, 2015, p.15 APUD BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.73.



analisadas atendem, excedem ou estão aquém do desempenho esperado<sup>59</sup>. Os critérios podem estar formalmente definidos em políticas escritas, leis e regulamentos. Podem também ser práticas organizacionais estabelecidas, expectativas com base no desenvolvimento do controle e até mesmo procedimentos consolidados e boas práticas não formalmente documentados, mas que podem ser avaliados pela equipe de auditoria utilizando-se do julgamento profissional<sup>60</sup>. Exemplos de critérios: internos (políticas e procedimentos), externos (leis e regulamentos) e práticas de liderança (melhores práticas do setor/processos, orientações profissionais e métricas de desempenho). Cada teste/procedimento de auditoria do programa de trabalho deve possuir critério associado e registrado no sistema informatizado de auditoria;

c) **Procedimentos de auditoria:** tipos de testes com sua natureza e extensão que serão utilizados para as análises e documentação durante a fase de execução dos trabalhos.

Durante a fase de execução dos trabalhos a equipe de auditoria pode ter acesso a novas informações acerca do objeto ou atividade de controle interno analisados que não foram consideradas inicialmente para elaboração do programa de trabalho. Nesse caso, e se houver necessidade, o programa de trabalho pode ter seu conteúdo ajustado considerando as informações adicionais, com a aprovação da gerência operacional imediata.

#### 4.2.9.1 Procedimentos de auditoria

Procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas e exames adotados pelo auditor interno com a finalidade de obter evidências suficientes e apropriadas para responder as questões específicas de auditoria e avaliar as atividades de controle selecionadas para testes e descritas no programa de trabalho<sup>61</sup>.

Na definição sobre quais procedimentos de auditoria adotar em seu programa de trabalho, o auditor interno deve considerar a natureza, época e extensão dos procedimentos, sua capacidade para atender aos objetivos previstos para a auditoria, além da relação custo-benefício de sua execução.

---

<sup>59</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.73.

<sup>60</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Orientação Suplementar. Guia Prático – Relatórios de Auditoria. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2016, p.17.

<sup>61</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.74.



A **extensão** dos procedimentos de auditoria corresponde à profundidade/quantidade de operações/transações que serão examinadas de acordo com cada situação específica. Está relacionada, por exemplo, ao tamanho da amostra a ser testada ou à quantidade de processos físicos a serem analisados. Na definição da extensão dos procedimentos de auditoria deve-se observar: a) a complexidade e volume das operações existentes; b) a natureza do item em exame; c) a magnitude dos principais riscos e a avaliação preliminar das atividades de controle a eles relacionadas; e d) o grau de segurança e o tipo de evidência que pretende obter.<sup>62</sup>

A **época** dos procedimentos relaciona-se ao período apropriado para a aplicação dos procedimentos de auditoria<sup>63</sup>. O auditor interno deve avaliar e buscar aplicar os testes em momento oportuno, garantindo, dessa forma um melhor resultado na avaliação dos itens testados.

A **natureza** dos procedimentos de auditoria está associada à escolha das técnicas, ou uma combinação destas, que serão adotadas com base em sua **finalidade** e nos **tipos** disponíveis para avaliar as atividades de controle durante os trabalhos. A magnitude dos riscos residuais, a avaliação preliminar das atividades de controle, bem como suas características inerentes e específicas influenciam tal escolha.

#### **4.2.9.1.1 Procedimentos de auditoria quanto à finalidade**

No que diz respeito à finalidade, os procedimentos de auditoria estão divididos em **procedimentos substantivos e testes de controle (ou testes de observância)**.

##### **4.2.9.1.1.1 Procedimentos substantivos**

Os procedimentos (testes) substantivos são aqueles planejados e executados pelo auditor interno para obter evidências quanto à suficiência, validade e exatidão dos dados produzidos pelos sistemas de informação da entidade<sup>64</sup>. Na avaliação dos controles nos trabalhos realizados pela CGE, tais procedimentos podem ser empregados para verificar a

<sup>62</sup> ATTIE, William. Auditoria interna – 2. ed – 4. reimp. São Paulo: Atlas, 2012, p.158 APUD BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.74.

<sup>63</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.74.

<sup>64</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 986, de 21 de novembro de 2003, que aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna, item 12.2.3.3.



materialização da distorção associada ao risco avaliado. Neste contexto, os procedimentos substantivos são muito úteis para apoiar a avaliação da efetividade operacional das atividades de controle durante os testes de controle. Note-se, entretanto, que a ausência de observação de distorções durante os procedimentos substantivos não significa que os controles são efetivos.<sup>65</sup>

Os testes substantivos são subdivididos em<sup>66</sup>:

a) **Testes de detalhes:** também conhecidos como testes de transações e saldos, são planejados e aplicados pelo auditor interno com o objetivo de examinar os registros (relatórios, registros contábeis, planilhas, etc.) e as operações/documentos que lhes deram origem, assim como a conformidade dos atos administrativos relacionados ao objeto de auditoria;

b) **Procedimentos analíticos substantivos:** planejados e aplicados com o objetivo de obter evidências através de comparações entre uma situação encontrada e relações ou situações esperadas. Os procedimentos analíticos também são conhecidos como revisões analíticas.

São exemplos de testes substantivos a observação de contagem física de estoques, a inspeção física do recebimento de materiais adquiridos em licitação, a análise documental de processos físicos para verificação da conformidade com a lei, entre outros.

#### 4.2.9.1.1.2 Testes de controle (ou testes de observância)

Os testes de controle ou testes de observância são aqueles utilizados para obter evidências apropriadas e suficientes quanto ao efetivo funcionamento das atividades de controle na prevenção, detecção ou correção de falhas nas atividades controladas, ou seja, são planejados e executados para identificar se o desenho dos controles é adequado aos **riscos inerentes** que pretendem mitigar<sup>67</sup> e se estão sendo executados por servidores e gestores da

---

<sup>65</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.214, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados. Alterada pela NBC TA 330(R1), de 19 de agosto de 2016. Item 16.

<sup>66</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.76.

<sup>67</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.214, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados. Alterada pela NBC TA 330(R1), de 19 de agosto de 2016. Item 8(a).



unidade auditada. O auditor executa um teste de controle quando, por exemplo, realiza uma análise documental em registros em busca de evidência de autorização.

A equipe de auditoria deve realizar testes de controle quando, em situação de **risco inerente** avaliado como  **muito alto, alto** ou **médio**, considerou na avaliação preliminar que a atividade de controle relacionada é capaz de gerar um **risco residual baixo** ou **muito baixo**. Em casos assim, deve-se realizar os testes de controle em associação com procedimentos substantivos. A gerência executiva de auditoria poderá modificar o critério estabelecido neste parágrafo, a depender de fatores tais como, quantidade de riscos a serem avaliados e complexidade do trabalho. Neste caso, a referida mudança deverá ser comunicada para a equipe de auditoria.

Na execução de testes de controle a equipe de auditoria deve buscar evidências de que as atividades de controle selecionadas<sup>68</sup>: a) estão desenhadas de modo consistente com a magnitude dos riscos que pretendem mitigar; b) são formalizadas/institucionalizadas por meio de políticas ou manuais, quando esta for uma condição necessária; c) estão atualizadas; d) são divulgadas periodicamente e os servidores responsáveis são capacitados e; e) foram e continuam sendo efetivamente executadas de maneira uniforme.

Alguns exemplos de técnicas utilizadas para os testes de controle são: observação direta, indagação, análise documental, inspeção, reexecução, entre outras. A técnica de indagação não é suficiente para, isoladamente, avaliar a efetividade operacional de uma atividade de controle<sup>69</sup>.

#### 4.2.9.1.1.3 Aplicação dos procedimentos de auditoria quanto à finalidade na CGE

No âmbito dos trabalhos de auditoria desenvolvidos pela CGE, a opção quanto aos procedimentos de auditoria que, relativos à finalidade, serão adotados para avaliar as atividades de controles está associada à magnitude do risco e à avaliação preliminar da atividade de controle realizada durante a fase de elaboração da Matriz de Objetivos, Riscos e Controles.

<sup>68</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.75.

<sup>69</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.214, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados. Alterada pela NBC TA 330(R1), de 19 de agosto de 2016. Item A26.



Para os **riscos inerentes** que constam na Matriz de Objetivos, Riscos e Controles com nível **MUITO ALTO**, **ALTO** ou **MÉDIO**, dada a sua relevância para o processo avaliado, a equipe de auditoria adotará a seguinte metodologia:

- Se o **risco residual** associado for **MUITO ALTO**, **ALTO** ou **MÉDIO**, isto é, na avaliação preliminar considerou-se que a atividade de controle **não reduz** substancialmente o **risco inerente**, a equipe de auditoria deverá utilizar preferencialmente **procedimentos substantivos** para sua avaliação;
- Se o **risco residual** associado for **BAIXO** ou **MUITO BAIXO**, isto é, na avaliação preliminar considerou-se que a atividade de controle **reduz** substancialmente o **risco inerente**, a equipe de auditoria deverá executar **testes de controle juntamente com procedimentos substantivos** para sua avaliação.

Para os **riscos inerentes** classificados na Matriz de Objetivos, Riscos e Controles com nível **BAIXO** ou **MUITO BAIXO** a equipe de auditoria não aplicará qualquer tipo de teste em razão da baixa relevância desses riscos para o processo sob análise.

Para aquelas situações em que não foram evidenciadas atividades de controle implementadas (**controles inexistentes**) para tratamento de riscos constantes na Matriz de Objetivos, Riscos e Controles, deve-se executar a seguinte prática:

- a equipe de auditoria deverá elaborar **constatação/ponto de auditoria e recomendações** sugerindo a implementação de respostas aos **riscos** classificados com nível **MUITO ALTO**, **ALTO** ou **MÉDIO**;
- **apenas para riscos de conformidade**, a equipe de auditoria deverá elaborar **constatação/ponto de auditoria e recomendações** sugerindo a implementação de respostas aos **riscos** classificados com nível **BAIXO** ou **MUITO BAIXO**, avaliando a relação custo-benefício da implementação destas respostas pela unidade auditada.

A gerência executiva de auditoria poderá modificar a metodologia proposta nesta seção, a depender de fatores tais como, quantidade de riscos a serem avaliados e complexidade do trabalho. Neste caso, a referida mudança deverá ser comunicada para a equipe de auditoria.

Com objetivo de facilitar o entendimento das regras citadas acima, o auditor interno pode consultar as informações da instrução de trabalho expedida e divulgada pela GEA.

#### **4.2.9.1.2 Técnicas de auditoria (tipos de procedimentos de auditoria)**



Quanto aos tipos existentes, os procedimentos de auditoria são divididos em várias técnicas ou ferramentas utilizadas pelo auditor interno na fase de execução dos trabalhos para **avaliar as atividades de controle** apresentadas no programa de trabalho, obtendo evidências que suportem suas conclusões quanto às questões específicas vinculadas. A depender da finalidade do teste (teste de controle ou procedimento substantivo), a equipe de auditoria deve optar pela técnica adequada, ou uma combinação delas, a fim de evitar exames desnecessários e desperdício dos recursos disponíveis. As técnicas escolhidas devem ser documentadas como parte do programa de trabalho no sistema informatizado de auditoria da CGE.

As técnicas de auditoria mais utilizadas são<sup>70</sup>:

#### 4.2.9.1.2.1 Inspeção

Técnica utilizada para verificação da existência física de item examinado. Através da inspeção física, o auditor certifica-se visualmente do item, possibilitando comprovação de sua existência, avaliação de sua fidedignidade e apuração de suas quantidades e atributos quanto à conformidade com as informações registradas nos documentos apresentados pela unidade auditada.

Na inspeção física o auditor interno também pode examinar o estado de conservação em que se encontram os bens tangíveis, comprovar sua localização, seu prazo de validade e os materiais que os compõem. As informações resultantes podem ser confrontadas com os dados contidos em contratos administrativos, notas fiscais ou demonstrativos contábeis, por exemplo, para obtenção das evidências de auditoria apropriadas e suficientes. A inspeção de ativos tangíveis, entretanto, fornece evidências de sua existência, mas não necessariamente dos direitos e obrigações a eles atrelados<sup>71</sup>.

#### 4.2.9.1.2.2 Observação

Técnica de auditoria que consiste no acompanhamento visual da execução de atividades ou procedimentos, a fim de evidenciar se são realizadas em conformidade com padrões e critérios definidos.

<sup>70</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.76

<sup>71</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.217, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 500 – Evidência de Auditoria. Alterada pela NBT TA 500(R1), de 19 de agosto de 2016. Item A20.



A observação, cujo objeto são pessoas, procedimentos e processos, deve seguir as seguintes etapas: a) identificar a atividade, controle ou procedimento a ser observado; b) observá-los durante a execução; c) comparar a execução com padrões e critérios predeterminados e; d) avaliar o resultado.

Um exemplo da utilização dessa técnica ocorre quando o auditor interno acompanha *in loco*, no momento em que acontece, os servidores da comissão de recebimento de um órgão estadual executando as atividades associadas ao recebimento de bens e materiais adquiridos. Ao final, o auditor interno verifica e registra se as atividades foram desempenhadas de acordo com o definido nos manuais e/ou normativos.

O fato da observação ser limitada ao ponto no tempo em que é executada, aliado à possibilidade de que os servidores que executam as atividades realizem-nas, durante o teste, de forma mais cuidadosa do que no dia-a-dia, podem impor fragilidades às evidências obtidas por meio desta técnica, de modo que cabe à equipe de auditoria analisar se as conclusões decorrentes devem ser suportadas por outras fontes de evidências (aplicação de outras técnicas combinadas com a observação).

#### 4.2.9.1.2.3 Análise documental

Uma das técnicas mais utilizadas para a realização de testes de controle, a análise documental consiste no exame de atos formalizados, de processos físicos e de documentos com o objetivo de comprovar a legitimidade da documentação e as transações nela evidenciadas. No procedimento de análise documental o auditor interno pode examinar tanto documentos de fontes internas, produzidos pela unidade auditada, como de fontes externas, produzidos por terceiros, como fornecedores ou prestadores de serviços que tenham relação com o objeto de auditoria.

A auditoria deve focar nos seguintes aspectos<sup>72</sup>:

- a) Autenticidade: verificação da fidedignidade e confiabilidade dos documentos;
- b) Normalidade: verificação da conformidade da transação com normas e objetivos e se faz parte das operações usuais da unidade auditada;
- c) Aprovação: verificação da aprovação dos documentos e transações por servidor autorizado;

---

<sup>72</sup> PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Manual de Auditoria Governamental, 2ª ed. São Paulo: Atlas. P 169 APUD BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.78.



d) Oficialidade: verificação do preenchimento correto dos dados e informações do registro em órgãos competentes, nos casos de documentos oficiais<sup>73</sup>.

A equipe de auditoria deve julgar o grau de confiabilidade de evidências obtidas através da análise documental. A confiabilidade varia de acordo com a natureza e a fonte dos registros<sup>74</sup>, e, no caso de evidências de fontes internas, da eficácia dos controles internos adotados para sua elaboração e manutenção. Diretrizes para análise do atributo confiabilidade das evidências são descritas na seção 5.2.1 deste manual.

#### 4.2.9.1.2.4 Confirmação externa(circularização)

Técnica utilizada para confirmar, junto a fontes externas à unidade auditada, a fidedignidade de informações obtidas internamente durante um trabalho de auditoria, como por exemplo a confirmação de saldos de contas correntes junto a instituições bancárias, de termos contratuais junto a terceiros contratados ou de saldos contábeis junto a clientes e credores. A técnica de confirmação externa permite também a obtenção de declarações formais e independentes de partes externas (pessoas, empresas, órgãos fiscalizadores, etc.) à unidade auditada acerca de fatos ligados ao objeto de auditoria analisado.

A equipe de auditoria deve realizar a circularização de forma independente, sem qualquer ingerência ou participação dos gestores ou servidores da unidade auditada, buscando assegurar, assim, a confiabilidade das informações obtidas das partes externas. A comunicação realizada deve ser formal e feita diretamente às partes externas e as respostas devem ser solicitadas na forma escrita impressa, eletrônica ou outra mídia.

Quando obtidas de fontes externas independentes, a depender da natureza e da fonte, as evidências obtidas por circularização possuem maior confiabilidade que evidências obtidas de fontes internas<sup>75</sup>.

#### 4.2.9.1.2.5 Indagação

---

<sup>73</sup> CREPALDI, Sílvio Aparecido. Auditoria contábil: teoria e prática – 8. ed. – São Paulo: Atlas, 2012. p. 444 APUD BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.78.

<sup>74</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.217, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 500 – Evidência de Auditoria. Alterada pela NBT TA 500(R1), de 19 de agosto de 2016. Item A35.

<sup>75</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.217, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 500 – Evidência de Auditoria. Alterada pela NBT TA 500(R1), de 19 de agosto de 2016. Item A35.



Consiste na formulação de perguntas oralmente (entrevistas) ou por escrito (questionários) para obter informações, dados e explicações acerca de questões específicas do objeto da auditoria, junto a gestores ou servidores da unidade auditada ou a terceiros que de alguma forma tenham envolvimento com o tema.

A indagação pode ser um ponto de partida para a realização de outros procedimentos de auditoria ou pode ser empregada para obter informações complementares ou compreender fatos não esclarecidos por meio de outras técnicas, como por exemplo quando é utilizada em razão da permanência de dúvidas após a realização da análise documental de um processo físico. O uso da indagação associada a outras técnicas aumenta a confiabilidade das evidências obtidas.

No âmbito dos trabalhos realizados pela CGE, a técnica de indagação deve ser registrada nos papéis de trabalho Memorando de Entrevista (vide seção 7.3.8) para o caso de indagação oral e Questionário (vide 7.3.7) para a indagação escrita.

Os passos para a execução da técnica de indagação compreendem:

- a) Identificação das questões ou informações faltantes;
- b) Identificação das pessoas certas a questionar/entrevistar;
- c) Apresentação das questões com tato, de forma clara e de modo a não sugerir qualquer resposta "certa";
- d) Validar as explicações obtidas oralmente (entrevistas) com o entrevistado após registro no papel de trabalho;
- e) Executar procedimentos adicionais para ratificar as informações obtidas (exemplo: *walk-through tests*);
- f) Considerar as explicações obtidas com ceticismo profissional;
- g) Comparar as explicações obtidas com outras informações conhecidas;
- h) Chegar a uma conclusão.

Com base no seu planejamento, as indagações orais (entrevistas) podem ser<sup>76</sup> livres (quando não há roteiro prévio e o entrevistado pode discorrer sobre o assunto livremente), semiestruturadas (quando há um roteiro predefinido e perguntas abertas e fechadas) ou estruturadas (com roteiro fixo e perguntas bem definidas).

---

<sup>76</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Curso Técnicas e instrumentos para coleta e análise de dados em auditoria. In: Oficinas de Reformulação de Relatórios. Conteudista: Maria das Graças Rua. Brasília, 2016 (com adaptações.) APUD BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.79.



Para que o resultado de uma entrevista alcance o seu objetivo, a equipe de auditoria deverá seguir as seguintes recomendações<sup>77</sup>:

- Estudar de forma aprofundada o tema da entrevista antes da sua realização;
- Elaborar um roteiro de entrevista com questões ou temas organizados por ordem de importância;
- Preferencialmente 2 (dois) auditores devem realizar cada entrevista, de modo que um deles a conduza e o outro faça as anotações. Caso a equipe de auditoria tenha interesse em gravar a entrevista, deve haver concordância prévia formal do entrevistado;
- Selecionar cuidadosamente os entrevistados para que sejam aqueles com mais conhecimento para fornecer os esclarecimentos necessários e alcançar os objetivos da entrevista;
- Agendar a entrevista para local adequado, livre de distrações e barulhos;
- Deixar o entrevistado à vontade e explicar os objetivos da entrevista;
- Ser cortês, discreto, objetivo, ter disposição para ouvir e posicionamento neutro, evitar tom acusatório e o levantamento de questões sem evidências, evitar fazer perguntas complexas, demonstrar conhecimento excessivo ou adotar atitudes de superioridade;
- Realizar uma única entrevista por entrevistado, com controle objetivo do tempo de modo que todas as explicações necessárias sejam coletadas.

Ao final, a equipe de auditoria deve registrar as informações relatadas no papel de trabalho Memorando de Entrevista e validá-las formalmente com o entrevistado.

A equipe de auditoria deve avaliar a veracidade das informações repassadas através da aplicação de outros procedimentos que ratifiquem as evidências obtidas por meio da entrevista. Técnicas de observação, análise documental ou *walk-through tests* podem ser empregados com esta finalidade.

#### 4.2.9.1.2.6 Recálculo

Consiste na conferência da exatidão dos resultados dos cálculos matemáticos associados aos documentos ou registros do objeto de uma auditoria. O procedimento tem a

---

<sup>77</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.79-80.



finalidade de constatar a adequação dos cálculos realizados que podem estar sujeitos a erros ou fraudes.

Em operações matemáticas mais simples o auditor pode realizar o procedimento de recálculo de forma manual ou através de uma planilha eletrônica. Em situações mais complexas, que envolvam um grande número de operações e valores elevados, o auditor interno pode fazer uso de ferramentas automatizadas, como Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador (TAAC), que proporcionem mais segurança nos resultados das operações e maior economia de tempo.

A técnica de recálculo pode ser adotada, entre outras situações, na verificação da correção dos valores de reajustes contratuais, variações salariais em folha de pagamento, cálculo de depreciações, resultados de aplicações financeiras, etc.

#### 4.2.9.1.2.7 Reexecução de atividades

Consiste na execução pela equipe de auditoria de procedimentos ou atividades de controle já realizados anteriormente pela unidade auditada com o objetivo de avaliar sistemas, processos e controles, através da confirmação da veracidade e legitimidade dos atos e fatos registrados.

Diferentemente da técnica de observação, onde a equipe de auditoria observa a realização de atividades pelos colaboradores da unidade auditada, na reexecução a própria auditoria executa atividades sob avaliação que já foram realizadas anteriormente pelos auditados.

#### 4.2.9.1.2.8 Rastreamento e vouching

Pela utilização destas técnicas o auditor interno pode verificar a associação entre os lançamentos contábeis e os documentos e registros correspondentes. A diferença entre elas está no sentido em que são executadas: enquanto no rastreamento o auditor interno primeiramente examina os documentos para em seguida verificar se deles decorreram lançamentos corretos nos demonstrativos financeiros, no *vouching* os lançamentos nos demonstrativos financeiros são selecionados para em seguida identificar os documentos correspondentes que originaram as transações, atestando a ocorrência daquela transação.<sup>78</sup>

---

<sup>78</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.82.



Rastreamento e *Vouching* são técnicas de auditoria utilizadas especialmente em auditorias financeiras, mas seu raciocínio pode ser aplicado em outras modalidades de auditoria.

#### 4.2.9.1.2.9 Benchmarking

O desempenho da atividade objeto da auditoria pode ser melhorado através da identificação de outras entidades ou órgãos que alcançam resultados positivos mediante a implementação de ideias úteis em situações semelhantes.

**Embora não seja em seu cerne uma técnica de auditoria**, o *benchmarking* pode ser utilizado pelo auditor interno para a identificação e recomendação de boas práticas de gestão associadas aos processos objeto da auditoria, mediante comparação de desempenho e práticas que outras instituições adotam com bons resultados.

Pode-se classificar os tipos de *benchmarking* da seguinte forma:<sup>79</sup>

- a) *Benchmarking* organizacional: comparação entre processos de órgãos ou entidades públicas do mesmo setor ou atividade, como por exemplo uma auditoria operacional cujo objeto é o processo de compras de um hospital e utiliza-se como estudo e referência o setor de compras de um outro hospital com melhores resultados;
- b) *Benchmarking* de processos: refere-se à comparação quantitativa ou qualitativa entre processos. Pode ser entre processos de organizações distintas ou dentro da própria entidade. Exemplo: uma auditoria operacional no setor de recursos humanos de um órgão da administração direta da área da educação em que se utiliza como referência o setor de recursos humanos de uma entidade da administração indireta;
- c) *Benchmarking* de desempenho: essa técnica de comparação tem como foco não uma atividade ou processo específico, mas sim padrões e indicadores de desempenho, que são adotados como estudo e parâmetros para implementação no processo objeto da auditoria.

---

<sup>79</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Técnicas de Auditoria - Benchmarking. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000, p.8.



Dentre as vantagens do uso de técnicas de *benchmarking* nas auditorias destacam-se<sup>80</sup>:

- Identificação de oportunidades de melhoria para o objeto analisado;
- Geração de novas ideias oriundas do estudo realizado;
- Permite conhecer e validar a existência de boas práticas;
- Identifica diferenças no desempenho, incentivando a melhora no padrão de desempenhos considerados inferiores;
- Emissão de recomendações que possibilitem o alcance de padrões de excelência.

#### 4.2.9.1.2.10 Técnicas de auditoria assistidas por computador (TAAC)

O avanço na tecnologia da informação implicou transformações importantes na maneira como órgãos e entidades públicas executam e gerenciam suas atividades. Estes passaram a processar grandes volumes de transações e a automatizar um maior número de atividades. A auditoria interna precisa se adaptar a este novo contexto e atualizar seus procedimentos tradicionais de trabalho. O que antes evidenciava-se através da análise de um documento físico, hoje, em algumas situações, pode ser avaliado com o uso de técnicas automatizadas.

Neste cenário, surgem as Técnicas de Auditorias Assistidas por Computador (TAAC), que consistem em técnicas automatizadas utilizadas pelo auditor interno como ferramenta operacional para análise de dados com o objetivo de melhorar a eficácia e eficiência da auditoria, auxiliando na avaliação das atividades de controle da unidade auditada.

Os principais benefícios da aplicação de TAACs são<sup>81</sup>:

- Aprimoramento do planejamento e gerenciamento dos trabalhos de auditoria;
- Possibilidade de análises mais robustas sobre bancos de dados, envolvendo grandes volumes de dados;
- Possibilidade de avaliação de 100% dos dados referentes ao objeto do trabalho, diminuindo o risco de auditoria;

<sup>80</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Técnicas de Auditoria - Benchmarkin. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000, p.9.

<sup>81</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.84.



- Mais agilidade e assertividade na execução de testes substantivos e de controles com redução dos testes manuais;
- Aumento da efetividade dos procedimentos de auditoria.

As ferramentas de TAAC podem ser classificadas da seguinte forma<sup>82</sup>:

- a) **Generalistas:** são *softwares* utilizados pelo auditor interno para processar, simular, analisar amostras, gerar dados estatísticos, sumarizar, apontar duplicidade e outras funções;
- b) **Especializadas:** são *softwares* desenvolvidos para análises específicas referentes a um trabalho de auditoria interna;
- c) **De utilidade geral:** são *softwares* que não foram desenvolvidos especificamente para trabalhos de auditoria, mas podem ser utilizados na análise de dados, como por exemplo *softwares* de gerenciamento de banco de dados, ferramentas de *Business Intelligence*, planilhas eletrônicas, entre outras.

A equipe auditoria, com ceticismo profissional, deve avaliar a confiabilidade ao fazer uso de evidências obtidas por meio de TAACs, especialmente quanto aos controles empregados pela unidade auditada para assegurar a integridade dos dados gerados e a segurança da informação.

No exercício do zelo profissional devido, a equipe de auditoria deve considerar o emprego de TAACs e demais ferramentas tecnológicas disponíveis<sup>83</sup>. A efetividade de um trabalho realizado através de TAAC, portanto, depende do conhecimento que a equipe de auditoria possui acerca das técnicas que compõem esse tipo de abordagem.

#### 4.2.9.1.2.11 Amostragem

Existem trabalhos de auditoria interna que demandam o exame de um número elevado de transações e itens, nos quais, dependendo da técnica de auditoria adotada, torna-se inviável a execução dos testes em todos os itens sob análise. Nestas situações, técnicas de amostragem são muito úteis como apoio ao processo de auditagem.

<sup>82</sup> ALVES, Paula de Melo de Andrade; FREITAS, Arlindo de Oliveira. Ferramentas Informatizadas na Auditoria. Revista Brasileira de Contabilidade - RBC, [S.l.], n.225, junho 2017 APUD BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.84.

<sup>83</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Normas Internacionais para Prática Profissional de auditoria interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017, norma 1220.A2.



Em auditoria, amostragem é a aplicação de técnicas de auditoria em menos de 100% dos itens de uma população<sup>84</sup>, de modo que todos os itens tenham a mesma probabilidade de seleção, possibilitando uma base razoável que permita conclusões extensivas a toda a população<sup>85</sup>.

O auditor deve selecionar, de forma manual ou informatizada, quais itens serão testados dentre a totalidade de itens sob análise, obtendo uma amostra representativa em relação à população, levando em consideração o risco de amostragem admitido.

**Risco de amostragem**, como parte do risco de auditoria, é o risco de que a conclusão obtida pela auditoria quando executados procedimentos de auditoria apenas na amostra selecionada fosse diferente daquela alcançada se toda a população fosse testada<sup>86</sup>. A auditoria deve considerar o risco de amostragem que está disposta a aceitar ao determinar o tamanho da amostra, sabendo que quanto maior a amostra, menor é o risco de amostragem<sup>87</sup>.

Com base em suas características e na finalidade da aplicação, no âmbito dos trabalhos executados pela CGE, **serão considerados dois tipos de amostragem**<sup>88</sup>, conforme a seguir:

- a) **Amostragem probabilística**: quando a finalidade do procedimento de auditoria é obter evidências, informações, conclusões, avaliações ou recomendações sobre a população por meio da generalização dos resultados da amostra. Ou seja, as conclusões decorrentes dos testes realizados nos itens da amostra são extensivas a toda população. Na amostragem probabilística a seleção dos itens da amostra é feita por sorteio aleatório, que pode ser realizado manualmente ou com o auxílio de TAACs;
- b) **Amostragem não-probabilística**: quando a avaliação é feita somente sobre os itens selecionados da amostra, não podendo, nesse caso, ser emitida opinião sobre a população da qual a amostra foi extraída. Ou seja, as conclusões decorrentes dos testes realizados se aplicam apenas aos itens da amostra. Na amostragem não-probabilística a seleção dos itens é feita de forma subjetiva, por julgamento da

<sup>84</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.222, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria, item 5.

<sup>85</sup> População é o conjunto completo de dados sobre o qual a amostra é selecionada e sobre o qual o auditor deseja concluir. (NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria, item 5).

<sup>86</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.222, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria, item 5.

<sup>87</sup> Id, Ibid, item A.10.

<sup>88</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.86.



auditoria, e encontra aplicação em situações mais restritas que devem ser discutidas, durante o planejamento, entre a equipe de auditoria e a gerência imediata.

A definição das amostras compõe a fase de elaboração do programa de trabalho. Os métodos de amostragem, assim como o tamanho das amostras são estabelecidos após a definição das técnicas de auditoria empregadas a cada caso e devem considerar as características da população envolvida e o risco de amostragem admitido pela auditoria. Comumente, questões, procedimentos e técnicas diferentes são abordadas em um mesmo trabalho de auditoria, o que impõe que devam ser definidas estratégias amostrais e tamanhos de amostras adequadas a cada caso.

As estratégias e informações associadas ao planejamento das amostras devem ser documentadas nos papéis de trabalho relacionados ao programa de trabalho, como a descrição da população, o risco de amostragem admitido, o tipo de amostragem adotado, os critérios e ferramentas de seleção da amostra e a amostra efetivamente gerada.

## 5. EXECUÇÃO DA AUDITORIA

Finalizada a etapa de elaboração do programa de trabalho, os auditores internos avançam para a execução da auditoria, que consiste: a) na **realização de testes** que auxiliarão a responder as questões específicas de auditoria, avaliando as atividades de controle selecionadas para testes; b) na **elaboração de achados** com seus componentes; c) na **obtenção de conclusões** e; d) na **definição de recomendações** para os problemas verificados. O objetivo é, através de rotinas de **coleta e análise de dados e informações**, executadas com base nas técnicas de auditoria, obter **evidências** que possibilitem a elaboração fundamentada dos achados, constatações/pontos de auditoria e recomendações.

São fatores de sucesso importantes para a realização adequada desta etapa, dentre outros:

- Planejamento de auditoria, e especialmente um programa de trabalho, elaborado e revisado cuidadosamente, com base no método definido pela CGE e nas Normas Internacionais de Auditoria Interna;
- A documentação das atividades realizadas nesta etapa por meio dos papéis de trabalho definidos na seção 7 deste manual e seu armazenamento de forma **organizada e referenciada** no sistema informatizado de auditoria da CGE;



- Por ser a etapa do trabalho que demanda maior atuação *in loco* da equipe de auditoria, exigindo maior interação com a unidade auditada, é importante que os auditores estabeleçam uma boa comunicação e relação profissional respeitosa com os gestores e servidores, possibilitando uma melhor compreensão do objeto do trabalho, bem como acesso otimizado a pessoas, informações e dados, impactando no resultado final da auditoria.

### 5.1 COLETA E ANÁLISE DE DADOS

A equipe de auditoria deve coletar e analisar dados para executar os procedimentos definidos no programa de trabalho, obtendo, assim, evidências que devem compor os achados de auditoria discutidos na seção 5.3 deste manual, com o devido cuidado para não desviar do objetivo/escopo ao coletar e analisar uma grande quantidade de dados, o que poderia resultar em informações desnecessárias e irrelevantes para o trabalho<sup>89</sup>.

A gerência operacional de auditoria associada ao trabalho deve ser imediatamente comunicada pelos auditores, através de ofício de comunicação, da ocorrência de limitações de acesso a documentos, dados e informações, ou quaisquer dificuldades que impactem na coleta e análise de dados, a fim de que providências sejam tomadas junto à gestão da unidade auditada, respeitadas as normas de confidencialidade e privacidade vigentes.

Dada a importância e impacto da coleta e análise de dados para a elaboração dos achados, respostas às questões de auditoria, fundamentação das conclusões dos testes e elaboração das constatações/pontos de auditoria e das recomendações, essa etapa do trabalho merece atenção especial por parte da equipe de auditoria e revisão cuidadosa pelas gerências vinculadas ao trabalho.

### 5.2 EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA

**Evidências** são informações coletadas pela auditoria para fundamentar os achados, responder aos objetivos e questões do trabalho e formular as recomendações. Devem ser **suficientes e apropriadas** para persuadir uma pessoa prudente e informada quanto à razoabilidade dos achados<sup>90</sup>. As evidências de auditoria devem estar devidamente

---

<sup>89</sup> POLLIT, Christopher *et al.* Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries. Oxford University Press. Oxford, 2002 APUD BRASIL. Tribunal de Contas de União. Secretaria-Geral de Controle Externo. Manual de Auditoria Operacional. Brasília: TCU, 2020, item 328.

<sup>90</sup> INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTION – INTOSAI. (ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES). Normas Internacionais das Entidades



documentadas nos papéis de trabalho e armazenadas de forma organizada e referenciada no sistema informatizado de auditoria.

É importante que os auditores internos tenham adequados conhecimentos acerca dos procedimentos e da aplicação das técnicas de auditoria definidas no programa de trabalho para que consigam reunir e avaliar evidências de auditoria que propiciem a formulação de achados e conclusões com segurança razoável e elaborem recomendações que agreguem valor à unidade auditada.

Para todos os testes e avaliações realizados a equipe deve sempre avaliar se as evidências coletadas são suficientes e apropriadas para estabelecer suas conclusões e recomendações, baseando-se nos seguintes atributos:

**Ceticismo profissional** – refere-se a postura questionadora e alerta adotada pelo auditor para circunstâncias que possam indicar possíveis distorções<sup>91</sup> nas informações analisadas acerca do objeto de auditoria. Deve o auditor, portanto, analisar criticamente, por exemplo, evidências de auditoria que contradigam outras evidências obtidas, informações que coloquem em dúvida a confiabilidade de documentos e respostas a indagações, condições que possam indicar possível fraude e circunstâncias que sugiram a necessidade de outros procedimentos de auditoria não previstos no programa de trabalho<sup>92</sup>;

**Julgamento profissional** – é a aplicação de habilidades, conhecimentos e experiências relevantes na tomada de decisões pelo auditor interno acerca do curso de ações apropriadas nas circunstâncias do trabalho de auditoria.<sup>93</sup> O julgamento profissional permite à equipe de auditoria avaliar se as evidências coletadas possuem os **atributos** necessários, descritos na seção 5.2.1, para reduzir o **risco de auditoria** a um nível aceitável, e com isso, possibilitar a formulação de conclusões razoáveis que fundamentem sua opinião<sup>94</sup>;

O **risco de auditoria** corresponde ao risco que o auditor interno está sujeito de expressar uma opinião inadequada, incorreta ou incompleta sobre o objeto analisado e/ou

---

Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Norma para auditoria operacional. (ISSAI 3000). Tradução: Tribunal de Contas da União (TCU): Viena, 2016. Itens 106 e 107.

<sup>91</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.203, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Alterada pela NBC TA 200(R1) em 19 de agosto de 2016. Item 13, “l”.

<sup>92</sup> Id, Ibid, item A20.

<sup>93</sup> Id, Ibid, item 13 “k”.

<sup>94</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.217, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 500 – Evidências de Auditoria. Alterada pela NBC TA 500 (R1) em 19 de agosto de 2016. Item A10.



que não agregue valor à unidade auditada, por basear-se em informações/evidências com erros ou irregularidades não detectadas na execução do trabalho<sup>95</sup>.

### **5.2.1 Atributos das evidências**

Com a execução dos procedimentos de auditoria definidos no programa de trabalho, a auditoria interna deve obter evidências **suficientes** e **apropriadas** para suportar os achados e as conclusões decorrentes para finalizar o trabalho.

A **suficiência** é um atributo associado à **quantidade** de evidências de auditoria<sup>96</sup> que a equipe deve obter para emitir uma opinião com segurança razoável quanto ao item analisado. Assim, uma evidência suficiente é aquela concreta, adequada e convincente<sup>97</sup>, de modo que ao avaliá-la quanto a este atributo, o auditor interno deve determinar se a quantidade de evidência obtida ou produzida é suficiente para persuadir um terceiro informado de que os achados de auditoria e as conclusões são razoáveis<sup>98</sup>. A suficiência é influenciada pelo risco de auditoria (vide seção anterior) e pelos atributos de qualidade das evidências apresentados abaixo, de modo que quanto maior o risco de auditoria estima-se a necessidade de uma maior quantidade de evidências e, quanto melhor a qualidade das evidências, menor a quantidade necessária<sup>99</sup>.

Considerar uma evidência **apropriada** é medida associada à sua **qualidade**, abrangendo os atributos de **confiabilidade**, **relevância** e **utilidade**.

**Evidência confiável** é a melhor evidência possível de obter ao se adotar técnicas apropriadas<sup>100</sup>, sustentada por dados provenientes de diversas fontes de informação, ou que

<sup>95</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.135.

<sup>96</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.217, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 500 – Evidências de Auditoria. Alterada pela NBC TA 500 (R1) em 19 de agosto de 2016. Item A8.

<sup>97</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.94.

<sup>98</sup> INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTION – INTOSAI. (ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES). Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Norma para auditoria operacional. (ISSAI 3000). Tradução: Tribunal de Contas da União (TCU): Viena, 2016, item 108.

<sup>99</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.94.

<sup>100</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Normas Internacionais para Prática Profissional de auditoria interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017, norma 2310.



produz os mesmos achados de auditoria caso os testes sejam repetidos.<sup>101</sup> A equipe de auditoria pode utilizar-se de diretrizes gerais para avaliar a confiabilidade das evidências coletadas, a saber<sup>102 103</sup>:

- Evidência documental é mais confiável do que evidência oral, mas a confiabilidade depende da fonte e do propósito do documento;
- Evidência baseada em muitas entrevistas em conjunto é mais confiável do que a evidência baseada em uma ou poucas entrevistas;
- Evidência testemunhal obtida sob condições nas quais o entrevistado fala livremente é mais confiável do que evidência obtida em situação em que ele se sinta intimidado a falar;
- Evidência obtida por meio de observação direta, cálculo e inspeção do auditor, ou seja, obtida diretamente pela auditoria, é mais confiável do que a obtida indiretamente;
- Evidência obtida de terceiros independentes tende a ser mais imparcial do que aquela obtida junto à unidade auditada, ou de terceiros que tenham interesse direto na unidade;
- Evidência produzida por um processo ou sistema informatizado com controles efetivos é mais confiável do que aquela produzida por um processo ou sistema com controles ineficazes ou inexistentes;
- Evidência proporcionada por documentos originais é mais confiável do que a evidência proporcionada por fotocópias; e
- Evidência corroborada por informações oriundas de outras fontes tende a ser mais confiável do que aquela que é obtida em uma única fonte.

Após a análise das evidências, permanecendo dúvidas acerca da confiabilidade das informações ou se houver indicação de possível fraude nas informações levantadas, a equipe de auditoria deve avaliar quanto a modificações ou acréscimos nos procedimentos de auditoria.

<sup>101</sup> INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTION – INTOSAI. (ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES). Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Norma para auditoria operacional. (ISSAI 3000). Tradução: Tribunal de Contas da União (TCU): Viena, 2016, item 110.

<sup>102</sup> INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTION – INTOSAI. (ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES). Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Orientações para o processo de auditoria operacional. (ISSAI 3200). Tradução: Tribunal de Contas da União (TCU): Viena, 2016, item 75.

<sup>103</sup> ANDERSON, Urton *et al.* Internal Auditing Assurance & Advisory Services. Fourth Edition. USA: Internal Audit Foundation, 2017, p. 498-536 APUD BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.95.



**Evidência relevante** é aquela que, em sua extensão, possui relação lógica e apresenta informações importantes para as recomendações, questões e objetivos da auditoria<sup>104</sup>. O auditor interno deve utilizar a lógica e seu julgamento profissional para avaliar se as evidências coletadas e produzidas são relevantes ou não para o trabalho.

**Evidência útil** é a que se relaciona com a capacidade que a informação tem de auxiliar a unidade auditada a atingir seus objetivos e metas, agregando valor e permitindo a melhoria dos processos relacionados ao objeto do trabalho. Nesse contexto, ao obter uma evidência, a equipe de auditoria avalia sua utilidade e relevância para só então considerá-la para suportar achados e elaborar recomendações.

### **5.2.2 Tipos de evidências**

As **evidências de auditoria** obtidas durante o trabalho podem ser classificadas conforme a seguir<sup>105</sup>:

- a) **Evidências físicas:** normalmente representam registros de alto impacto obtidos através de técnicas de inspeção física de locais ou objetos, ou observação direta de eventos e pessoas, materializados por meio de fotografias, vídeos, mapas, gráficos, tabelas, e a observação de atividades realizadas no serviço público;
- b) **Evidências testemunhais:** consistem em informações obtidas quando da utilização de técnicas de entrevistas, aplicação de questionários, circularização externa ou autoavaliações. Nesse tipo de evidência, é importante que o auditor interno utilize do ceticismo profissional, corroborando as informações com outras fontes ou procedimentos adicionais, de modo que sejam conclusivas e não influenciadas por interesses pessoais;
- c) **Evidências analíticas:** obtidas por meio de análises, comparações e interpretações de dados com base em taxas, padrões e tendências. As técnicas de auditoria mais utilizadas para produzir evidências analíticas são a amostragem, as Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador (TAACs), o recálculo e a revisão analítica; e
- d) **Evidências documentais:** tipo mais comum de evidências, são obtidas quando da utilização da técnica de auditoria de análise documental, através de informações já

<sup>104</sup> INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTION – INTOSAI. (ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES). Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Orientações para o processo de auditoria operacional (ISSAI 3200). Tradução: Tribunal de Contas da União (TCU): Viena, 2016, item 74, Quadro 4, “a”.

<sup>105</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.96.



existentes, disponíveis em meios físico ou digital. Podem ser oriundas tanto de fontes internas à unidade auditada como de externas. São exemplos de evidências documentais: relatórios, memorandos, atas, contratos, ofícios, notas fiscais, notas de empenho e notas de serviços.

No que tange à **origem** da informação, as evidências podem decorrer de **fontes internas** ou **externas**<sup>106</sup>. As informações internas são aquelas geradas pela unidade auditada, mesmo que processadas externamente, enquanto que as informações externas são geradas por instituição independente da unidade auditada, mesmo que processadas internamente *a posteriori*.

Quanto ao atributo confiabilidade, tendem a ser menos confiáveis as evidências externas processadas internamente do que as unicamente externas, enquanto que são mais confiáveis as evidências internas processadas externamente do que as puramente internas.

### **5.2.3 Grau de persuasão e fragilidades das evidências**

A equipe de auditoria deve estar atenta ao grau de persuasão, bem como a possíveis fragilidades associadas às evidências que serão utilizadas para fundamentar os achados de auditoria, as conclusões dos testes e as recomendações, de forma a lhes garantir suficiência e adequação, convencendo os auditados e os demais destinatários do trabalho de que as suas conclusões estão corretas.

A fim de auxiliar a equipe de auditoria na obtenção de evidências mais persuasivas, deve-se observar as seguintes características relacionadas às técnicas e evidências de auditoria<sup>107</sup>:

- a) O **exame físico** fornece evidência mais convincente entre as técnicas de auditoria;
- b) A **observação direta** constitui o segundo tipo de técnica de auditoria mais persuasiva;

---

<sup>106</sup> GLEIM, Irvin N. CIA Review Parte 1. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. 17. ed. São Paulo, 2014, p, 213-214 APUD BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.96.

<sup>107</sup> GLEIM, Irvin N. CIA Review Parte 1. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. 17. ed. São Paulo, 2014, p.215 APUD BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.97.



- c) **Informações documentais** são mais convincentes do que as **testemunhais**, sendo que essas últimas são as menos persuasivas de todas; e
- d) Informações oriundas de fontes confiáveis e informações que são corroboradas por outras informações são as informações mais convincentes.

Do mesmo modo, na execução do trabalho, a equipe de auditoria também deve preocupar-se com possíveis problemas ou fragilidades relacionados às evidências obtidas<sup>108</sup>, como por exemplo:

- a) Evidências baseadas em uma única fonte de informação;
- b) Evidências testemunhais não corroboradas por documentos ou observação;
- c) Provenientes apenas do gestor ou dos servidores envolvidos no processo auditado;
- d) Provenientes de fontes suscetíveis de encontrar-se em situações de conflito de interesses com relação ao objeto auditado;
- e) Obtidas de amostras não-representativas;
- f) Relacionadas a ocorrências isoladas;
- g) Conflitantes; e
- h) Cujo custo de obtenção não atende a critérios de custo-benefício.

Para solucionar ou minimizar o impacto dos problemas ou fragilidades exemplificados, a auditoria precisa reavaliar o programa de trabalho para o caso específico, com possibilidade de definição de nova estratégia de testes, realização de procedimentos adicionais e até o ajuste dos objetivos e escopo do trabalho, sempre em acordo com as gerências de auditoria imediatas.

### 5.3 ACHADOS DE AUDITORIA

**Achado de auditoria** é o resultado da comparação entre um **critério** (o que se espera de um caso analisado) estabelecido ou identificado durante a fase de elaboração do programa de trabalho e a **situação encontrada** (condição evidenciada) durante a execução dos testes, respaldada por evidências, com o objetivo de responder às questões de auditoria e de fundamentar as conclusões dos testes e as recomendações do trabalho. A equipe de auditoria, portanto, deve assegurar que os achados estão devidamente relacionados às questões de auditoria que buscam responder, aos objetivos e ao escopo do trabalho.

Os achados de auditoria devem ser revisados e aprovados pelo gerente operacional no sistema informatizado de auditoria, que buscará certificar-se de que eles respondem às

---

<sup>108</sup> BRASIL. Tribunal de Contas de União. Secretaria-Geral de Controle Externo. Manual de Auditoria Operacional. Brasília: TCU, 2020, item 358.



questões de auditoria, e que estão suportados por evidências suficientes e apropriadas. É recomendável a realização de reuniões entre a equipe de auditoria, o gerente operacional e o gerente executivo de auditoria, com o objetivo de alinhar o entendimento acerca dos achados, antes da apresentação e discussão com a unidade auditada.

Tendo em vista o grande volume de documentos e informações coletados e a fim de promover a organização na condução dos trabalhos, os achados de auditoria devem ser elaborados, registrados e armazenados no sistema informatizado de auditoria na medida em que o trabalho avance durante a execução dos testes de auditoria.

Aconselha-se, para organização e controle próprios da equipe de auditoria, que seja elaborada uma matriz de achados. Estruturada em formato de tabela, a matriz ajuda na elaboração das constatações/pontos de auditorias, das recomendações e, conseqüentemente, do relatório de auditoria, ao apresentar de modo sintético e de fácil verificação visual os elementos do relatório e os achados, permitindo-se observar os que já estão suportados por evidências suficientes e apropriadas e quais ainda estão pendentes<sup>109</sup>.

Nos casos em que a equipe de auditoria concluir que as condições evidenciadas não estão de acordo com os critérios preestabelecidos durante a fase de elaboração do programa de trabalho, e portanto ficando aquém do esperado, os achados de auditoria, após revisão e aprovação, serão selecionados para apresentação e discussão em reuniões preliminares com gestores da unidade auditada e/ou servidores envolvidos no processo sob análise, conforme instrução de trabalho expedida e divulgada pela GEA, com a finalidade de obter esclarecimentos e informações adicionais que contribuam para o melhor entendimento dos resultados e conclusões obtidos pela auditoria. Nestas reuniões também serão discutidas com o auditado as soluções (recomendações) para cada um dos problemas evidenciados e, ao final, será elaborado conjuntamente um plano de ação preliminar. As reuniões devem ser registradas em atas conforme seção 7.3.5 deste manual.

### **5.3.1 Requisitos básicos dos achados**

Os achados de auditoria devem ser elaborados de modo a apresentar uma base sólida às conclusões dos testes e às recomendações de auditoria, atendendo, necessariamente, aos seguintes requisitos básicos<sup>110</sup>:

<sup>109</sup> BRASIL. Tribunal de Contas de União. Secretaria-Geral de Controle Externo. Manual de Auditoria Operacional. Brasília: TCU, 2020. Itens 403 a 406.

<sup>110</sup> BRASIL. Tribunal de Contas de União. Secretaria-Geral de Controle Externo. Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT. Brasília: TCU, 2020, item 102.



- a) **Ser relevantes para os objetivos do trabalho de auditoria:** situações relevantes identificadas, mas que não estejam relacionadas aos objetivos do trabalho devem ser comunicadas pela equipe de auditoria ao gerente operacional através de **ofício de comunicação**, para que ele, juntamente com o gerente executivo, defina a abordagem a ser adotada. Achados de auditoria avaliados como não suficientemente relevantes e que não agregam valor à unidade auditada não serão comunicados ao auditado durante o trabalho, mas podem ficar registrados como papéis de trabalho no sistema informatizado de auditoria;
- b) **Ser fundamentados em evidências:** devem ser suportados por evidências de auditoria suficientes e apropriadas; e
- c) **Apresentar consistência:** os achados de auditoria devem apresentar cada um dos atributos definidos na seção 5.3.2 deste manual e ser convincentes, de modo que uma terceira pessoa prudente e informada compreenda e aceite a informação transmitida, mesmo não tendo participado da auditoria.

### **5.3.2 Atributos dos achados de auditoria**

Os achados de auditoria possuem 4 atributos (ou componentes)<sup>111</sup>: **critério, condição, causa e efeito (risco)**. É de fundamental importância que os auditores internos entendam seus conceitos, saibam identificá-los e registrá-los de forma clara, já que serão utilizados para elaboração das constatações/pontos de auditoria e fundamentação das recomendações de auditoria.

**Critério (o que deveria ser)** – levantado/definido pela auditoria na fase de elaboração do programa de trabalho, conforme definido na seção 4.2.9 deste manual, corresponde ao padrão que representa o estado ideal ou desejável do objeto avaliado ou atividade de controle a ser verificada durante a realização dos testes. Tem o objetivo de servir de parâmetro para a equipe de auditoria avaliar, com base na situação encontrada, se o processo, prática, atividades e controles atendem, excedem ou estão aquém do desempenho esperado.

Atender ou exceder os critérios pode indicar que a unidade auditada adota boas práticas, o que resulta em um bom desempenho do objeto avaliado. Estar aquém do desempenho esperado, pode indicar problemas, fragilidades e necessidade de recomendações de melhorias para o objeto ou atividade de controle avaliado. Neste último

---

<sup>111</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.99.



caso, esses serão os achados de auditoria selecionados para apresentação e discussão com os gestores e/ou servidores da unidade auditada.

**Condição ou Situação Encontrada (o que é)** – na descrição do achado de auditoria os auditores internos devem apresentar de forma clara a situação observada, identificada através dos resultados dos testes definidos no programa de trabalho, e respaldada por evidências de auditoria. A condição informa os resultados dos testes. A equipe de auditoria deve anexar no sistema informatizado de auditoria as evidências coletadas e/ou produzidas que representam a situação encontrada.

**Causa** – identificado/evidenciado que uma condição ou situação está aquém do critério definido, a equipe de auditoria deve avaliar a razão dessa diferença e registrá-la no sistema informatizado de auditoria. As causas são as razões do desvio entre a situação esperada e a encontrada, e devem ser descritas como resultado das **fontes** e das **vulnerabilidades** relacionadas, conforme seção 4.2.8.2 deste manual. “Causas comuns incluem políticas, procedimentos ou critérios mal concebidos, implementações inconsistentes, incompletas ou incorretas, deficiências ou inexistências de controles internos”<sup>112</sup>, assim como pessoal não capacitado, sistemas obsoletos, etc.

Quando da impossibilidade de se determinar a causa raiz, a auditoria deve levantar causas intermediárias, sem deixar, portanto, de identificar causas para as situações evidenciadas pela sua importância para o sucesso do trabalho, tendo em vista que as recomendações de auditoria emitidas devem focar prioritariamente nelas, com o objetivo de eliminar ou reduzir a probabilidade de reincidência dos problemas, e, dessa forma, agregar valor à unidade auditada.

**Efeitos/Riscos** – o efeito observado ou potencial (risco) refere-se à consequência resultante da diferença evidenciada no confronto da situação (o que é) com o critério preestabelecido (como deveria ser). Em outras palavras, o efeito está associado aos impactos que a situação identificada pode causar (risco) ou causou para a questão sob análise e pode ser usado para demonstrar a necessidade de ações corretivas em resposta a problemas identificados ou riscos relevantes.<sup>113</sup>

Os efeitos referentes aos achados de auditoria podem ser: a) **reais** - aqueles impactos que a equipe de auditoria consegue evidenciar na situação encontrada, sendo efetivamente

<sup>112</sup> BRASIL. Tribunal de Contas de União. Secretaria-Geral de Controle Externo. Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT. Brasília: TCU, 2020, item 103 – III.

<sup>113</sup> GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). Government Auditing Standards: 2018 Revision (Yellow book). Washington D.C., 2018D.C., 2012, p.115.



verificados no momento da aplicação dos testes de auditoria, e; b) **potenciais** - aqueles que podem ou não se concretizar, apresentando-se como riscos associados aos itens analisados<sup>114</sup>.

#### 5.4 MANIFESTAÇÃO DA ENTIDADE AUDITADA SOBRE OS ACHADOS

Os achados de auditoria identificados no trabalho que indiquem problemas, fragilidades e necessidades de melhoria no objeto ou atividade de controle analisada, estando **a situação ou condição** aquém do **critério** definido, devem ser apresentados à unidade auditada **ainda durante a execução do trabalho**, com a finalidade de obter esclarecimentos, avaliações e informações adicionais antes da emissão do relatório final, contribuindo, assim, para um melhor entendimento dos fatos e para a elaboração de soluções adequadas. A equipe de auditoria tem, nessa etapa, a possibilidade de avaliar se as evidências levantadas suportam com segurança razoável as conclusões dos testes, e analisar eventuais falhas de entendimento, erros de interpretação ou fragilidades das evidências obtidas<sup>115</sup>.

Os achados de auditoria podem ser apresentados à unidade auditada à medida em que forem sendo revisados pelo gerente operacional, ou de forma consolidada, quando todos os achados já se encontrarem elaborados e revisados no sistema informatizado de auditoria, ficando a critério da equipe de auditoria e do gerente operacional definir a forma de apresentação. Para tanto, a auditoria deve agendar reunião(ões) com os gestores da unidade auditada e/ou servidores relacionados com o achado de auditoria a ser apresentado.

As considerações apresentadas pelos auditados devem ser registradas em ata e analisadas pela equipe de auditoria, que pode, diante das informações e esclarecimentos apresentados, reconsiderar os achados, ajustá-los ou mantê-los sem alteração, sempre com revisão pela gerência de auditoria imediata. As informações, os documentos apresentados durante a reunião, as considerações, análises e conclusões da equipe de auditoria e as revisões do gerente operacional, bem como a ata da reunião assinada por todos os presentes, devem ser registrados como papéis de trabalho e anexados ao sistema informatizado de auditoria.

#### 5.5 RECOMENDAÇÕES DE AUDITORIA

<sup>114</sup> BRASIL. Tribunal de Contas de União. Secretaria-Geral de Controle Externo. Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT. Brasília: TCU, 2020, item 103,

<sup>115</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.101.



Definidos os achados e obtidas as conclusões deles decorrentes, a auditoria deve elaborar recomendações que abordem as fragilidades, deficiências e não conformidades evidenciadas e mitiguem os riscos que permaneçam relevantes após os testes aplicados. As recomendações de auditoria são medidas ou ações que a equipe de auditoria elabora e solicita à unidade auditada que as implemente com a finalidade de corrigir os problemas, de aprimorar os controles e os processos auditados, agregando valor à gestão.

O sucesso de uma auditoria está associado aos benefícios que gera para o desempenho e resultados dos processos avaliados. Sendo assim, **elaborar e propor recomendações objetivas, relevantes, possíveis e cujos benefícios sejam superiores ao custo de implementação devem ser o foco da equipe de auditoria.** O Guia de Redação Técnica de Relatórios de Auditoria expedido e divulgado pela GEA trará orientações e definirá características desejáveis para auxiliar a equipe de auditoria na proposição de recomendações úteis e relevantes para a unidade auditada.

Por seu caráter preventivo, as recomendações de auditoria devem ser elaboradas de forma que atuem, sempre que possível, na **causa raiz** do problema conforme identificado nos achados de auditoria, ou na causa mais próxima possível dela. Para identificar a causa raiz é relevante que a equipe de auditoria considere o ponto de vista da unidade auditada sobre as razões para os problemas de desempenhos, fraquezas ou irregularidades que foram identificados. Assim, as causas devem ser analisadas e discutidas na reunião de apresentação dos achados de auditoria para os gestores e/ou servidores envolvidos no processo da unidade auditada. Para identificação da causa raiz (vide seção 4.2.8.2 deste manual) os auditores internos podem utilizar ferramentas, como por exemplo o Diagrama de Ishikawa, *brainstorming*, Método dos 5 Porquês, entre outras.

A equipe de auditoria também deve avaliar a necessidade de elaborar recomendações que incidam sobre os demais componentes do achado de auditoria. Deste modo, a equipe pode propor ações/medidas com foco na resolução da **condição** identificada nos testes de auditoria, no **efeito/risco** e até, em certos casos, no **critério**.

Dentre outras características esperadas das recomendações propostas ao auditado e que serão detalhadas no Guia de Redação Técnica de Relatórios de Auditoria expedido e divulgado pela GEA, podem ser citadas: a) devem mitigar causas e efeitos e incorporar boas práticas; b) a viabilidade de implementação deve ser considerada; c) o custo de implementação deve ser considerado, de forma que não supere os benefícios esperados; d) deve-se focar no que é relevante, evitando-se quantidade excessiva de recomendações; e) devem ser claras, diretas e objetivas para facilitar seu entendimento; f) devem agregar valor e estar associadas aos objetivos do trabalho; g) preferencialmente devem focar no “o quê” deve ser feito, ao invés do “como”.



Antes da reunião de encerramento do trabalho, a equipe de auditoria deve apresentar e discutir as recomendações de auditoria propostas com os gestores e/ou servidores da unidade auditada envolvidos no objeto auditado. Na ocasião, a equipe de auditoria e o gerente operacional devem apresentar os problemas identificados nos achados e discutir as soluções sugeridas. Os pontos de vista que os gestores e servidores têm em relação ao item analisado, assim como as questões legais, financeiras e de pessoal expostas pelo auditado, devem ser considerados pela equipe de auditoria na elaboração final da recomendação. Esse alinhamento entre a equipe de auditoria e os auditados acerca das recomendações visa auxiliar na busca do alcance dos objetivos do objeto do trabalho e agregar valor à unidade auditada.

Nestas reuniões, além das recomendações, um plano de ação preliminar também deve ser definido em acordo após discussão com a gestão da unidade auditada para finalização e formalização posterior durante a reunião final de encerramento dos trabalhos.

## **6. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS**

Concluídas as etapas de apresentação e discussão dos achados e das recomendações de auditoria e a elaboração preliminar do plano de ação junto à unidade auditada, deve ser realizada a comunicação final com os resultados do trabalho, momento crucial que concretiza e reforça o valor da atividade de auditoria interna perante as unidades auditadas, na medida em que são apresentadas as contribuições para o alcance dos seus objetivos, promovendo, assim, mudanças positivas e agregando valor ao órgão ou entidade.

A CGE utiliza-se de relatórios de auditoria como meio de formalizar a comunicação dos resultados dos seus trabalhos, exceto para as consultorias, cujos produtos possuem formatação específica. Os modelos de relatórios e outros produtos para cada tipo de trabalho devem ser obtidos pela equipe de auditoria diretamente no sistema informatizado de auditoria.

A elaboração do relatório é normalmente compartilhada pelos integrantes da equipe de auditoria, que, naturalmente, tem seu próprio estilo de redigir o documento. No entanto, com objetivo de padronizar a escrita e aprimorar o processo de comunicação de resultados da CGE, os auditores internos deverão observar o que consta neste manual e no Guia de Redação Técnica de Relatórios de Auditoria expedido e divulgado pela GEA.



Os relatórios elaborados e demais produtos que comunicam os resultados das atividades, bem como todas as demais comunicações realizadas durante as fases do trabalho, devem zelar por atributos de **precisão, objetividade, clareza, concisão, construtividade, completude e tempestividade**<sup>116</sup> detalhados no Guia de Redação Técnica de Relatórios de Auditoria expedido e divulgado pela GEA.

Os auditores e gerentes associados ao trabalho devem estar atentos para que todos os documentos (relatórios, seus anexos e planos de ação) que comunicam os resultados das atividades de avaliação e consultoria da CGE protejam os direitos de liberdade e privacidade dos dados pessoais envolvidos, em alinhamento com os ditames da Lei Federal nº 13.709, de 14 de agosto de 2018, (Lei Geral de Proteção de Dados -LGPD).

Conforme a instrução de trabalho expedida e divulgada pela GEA, as comunicações dos resultados dos trabalhos devem ser revisadas pela gerência operacional e pela gerência executiva sempre antes de serem apresentadas à unidade auditada, seja em caráter preliminar sob a forma de minutas para subsidiar acordos e discussões, ou oficialmente de forma definitiva. As revisões devem verificar se os resultados são consistentes com o escopo e os objetivos da auditoria, e se os achados e as conclusões estão sustentados por evidências<sup>117</sup> suficientes e apropriadas, assim como em consonância com o Guia de Redação Técnica de Relatórios de Auditoria. Por fim, os relatórios finais e demais produtos dos trabalhos devem ser aprovados pelo Secretário Chefe da CGE antes de seu encaminhamento definitivo à unidade auditada. Caso a atividade de auditoria perceba que a comunicação ocorreu com erros ou omissões relevantes, devem ser promovidas as correções e ajustes necessários e comunicadas as partes que receberam os resultados inicialmente<sup>118</sup>.

A critério do Secretário-Chefe da CGE e do gerente executivo de auditoria, a depender do tipo de trabalho, e definido previamente na fase de planejamento, em situações específicas podem ser elaborados e comunicados relatórios de auditoria em versões **resumidas**<sup>119</sup> ou **preliminares** para atender as necessidades do trabalho, como por exemplo nos casos em que determinadas informações que constem na versão final do relatório devam ser compartilhadas com outras partes interessadas, ou no caso em que achados de auditoria envolvam riscos elevados e requeiram ações corretivas imediatas, sendo necessária a

<sup>116</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Normas Internacionais para Prática Profissional de auditoria interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017, norma 2420.

<sup>117</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Orientação Suplementar. Guia Prático – Relatórios de Auditoria. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2016, p.23

<sup>118</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Normas Internacionais para Prática Profissional de auditoria interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017, norma 2421.

<sup>119</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Orientação Suplementar. Guia Prático – Relatórios de Auditoria. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2016, p. 06.



comunicação ágil ao gestor e/ou setor responsável da unidade auditada, antes da finalização do trabalho.

A equipe de auditoria deve destacar no relatório de auditoria boas práticas ou o desempenho satisfatório evidenciados durante a execução do trabalho e que impactam na governança, no gerenciamento de riscos e nos controles internos relacionados ao processo auditado<sup>120</sup>. Registrar essas informações no relatório de auditoria objetiva, também, incentivar a manutenção das boas práticas e atividades relacionadas e seu aperfeiçoamento pela unidade auditada.

Uma **minuta do relatório**, com marca d'água nas páginas do documento indicando seu caráter preliminar, deve ser encaminhada à gestão da unidade auditada em momento anterior à reunião de encerramento dos trabalhos, com tempo suficiente para análise pelo órgão, contendo as constatações/pontos de auditoria e as recomendações<sup>121</sup>. Este procedimento, assim como a reunião final, não deve trazer maiores novidades para o auditado, tendo em vista que os achados, as propostas de recomendações e o plano de ação já terão sido anteriormente discutidos pela auditoria com a unidade auditada.

Assim, a reunião final, etapa integrante da comunicação dos resultados, é o momento que formaliza o encerramento da fase de execução da auditoria. Dela devem participar, preferencialmente, **a equipe de auditoria, o gerente operacional responsável, o gerente executivo de auditoria, membros da gestão da unidade auditada associados ao(s) processo(s) objeto dos trabalhos e o representante da rede de controle interno**. A critério do Secretário-Chefe da CGE, o **gestor máximo da unidade auditada** também poderá ser convidado para participar da reunião final.

Na reunião final os auditores devem ler os tópicos do relatório, incluindo os achados, recomendações e plano de ação, repassar orientações gerais, informar sobre próximos passos, assim como registrar eventuais pontos de discordância indicados pelo auditado. A reunião final será registrada em ata a ser armazenada no sistema informatizado de auditoria, conforme seção 7.3.5 deste manual, com identificação e as assinaturas dos participantes.

Caso a equipe de auditoria, considerando a natureza das evidências, achados e as conclusões do trabalho, identifique **situações graves** ou **indicativas de fraudes** e que **requeiram comunicação prévia a outras instâncias/entidades distintas da unidade auditada**,

---

<sup>120</sup> Id, Ibid, p.04.

<sup>121</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Orientação Suplementar. Guia Prático – Relatórios de Auditoria. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2016, p.9.



tal fato deve ser reportado à Gerência Executiva de Auditoria para avaliar e decidir sobre a suspensão da discussão prévia desses achados, da realização da reunião final e/ou do envio do relatório, no todo ou em parte, à unidade auditada, bem como acerca do destinatário apropriado para comunicação dos resultados do trabalho.

Após a reunião final e ações dela decorrentes, a versão final do relatório de auditoria, com o plano de ação, será encaminhada pelo Secretário-Chefe da CGE ao gestor máximo da unidade auditada e outras partes interessadas que a legislação determine.

## 6.1 COMPONENTES DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA

Os tópicos que compõem os relatórios de **auditoria de conformidade** e **auditoria operacional** são apresentados a seguir e serão detalhados no Guia de Redação Técnica de Relatórios de Auditoria expedido e divulgado pela GEA.

Os relatórios referentes às atividades de **inspeção** adotam os tópicos dos relatórios de auditoria de conformidade e auditoria operacional descritos abaixo, não se aplicando, no entanto, os itens 6.1.5, 6.1.6, 6.1.8 e 6.1.9. Em trabalhos de inspeção específicos, os tópicos de relatórios previstos nos itens 6.1.8 e 6.1.9 são aplicáveis caso exista determinação do Secretário-Chefe da CGE para a realização da reunião de encerramento.

### 6.1.1 Objetivo e abrangência do trabalho

Contém a descrição dos objetivos gerais que a auditoria busca cumprir, características específicas do trabalho e o escopo geral adotado para alcançar os objetivos delimitados, contemplando os processos e subprocessos envolvidos, o período de tempo objeto da avaliação, localização geográfica, etc.

### 6.1.2 Principais procedimentos de auditoria

Contém, de forma resumida, descrição objetiva e sem excessivo detalhamento dos mais relevantes procedimentos de auditoria (testes) realizados, selecionados com base em julgamento profissional da equipe de auditoria, mediante critério de importância para o alcance dos objetivos do trabalho.



### **6.1.3 Critérios de seleção da amostra**

Em trabalhos de auditoria que demandem a utilização de técnicas de amostragem na execução dos testes, os auditores internos devem informar nesse tópico os critérios utilizados para a seleção em cada caso aplicado, o tipo de amostragem e o tamanho da amostra e da população, informações que devem ser definidas na etapa de elaboração do programa de trabalho.

### **6.1.4 Limitações**

Situações ou ocorrências caracterizadas como limitações na execução da auditoria, que impossibilitem ou afetem negativamente a realização dos procedimentos de auditoria previstos no programa de trabalho ou o cumprimento do objetivo ou do escopo do trabalho proposto, devem ser registradas nesse tópico do relatório.

### **6.1.5 Boas práticas**

A equipe de auditoria deve destacar resumidamente neste tópico boas práticas relevantes implementadas, medidas significativas adotadas pela unidade e bons resultados evidenciados durante os trabalhos que possam impactar na governança, gerenciamento de riscos e controles internos dos processos sob avaliação<sup>122</sup>.

### **6.1.6 Conclusão**

Tópico utilizado apenas para os relatórios de auditoria de conformidade e auditoria operacional, consiste na emissão de opinião da equipe de auditoria acerca dos controles internos da unidade auditada relacionados ao processo avaliado no trabalho. A opinião deve ser respaldada nos critérios de classificação adotados pela CGE que serão definidos no Guia de Redação Técnica de Relatórios de Auditoria expedido e divulgado pela GEA.

### **6.1.7 Constatações/pontos de auditoria**

As constatações/pontos de auditoria, juntamente com as recomendações, correspondem ao componente principal do relatório de auditoria. Consistem no relato dos problemas, fragilidades ou irregularidades identificados durante a execução do trabalho,

---

<sup>122</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Normas Internacionais para Prática Profissional de auditoria interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017, norma 2410.A2.



evidenciados nos achados e registrados no sistema informatizado de auditoria. A equipe de auditoria deve elaborar as constatações/pontos de auditoria contemplando os 4 (quatro) componentes dos achados de auditoria, detalhados na seção 5.3.2 deste manual. São eles: condição (a situação encontrada), critério (o que deveria ser), causas e efeitos/riscos reais ou potenciais. Para subsidiar a elaboração das constatações/pontos de auditoria os auditores internos devem observar o Guia de Redação Técnica de Relatórios de Auditoria expedido e divulgado pela GEA.

#### **6.1.8 Ponto de discordância indicado pelo auditado**

Durante a reunião final da auditoria, é possível que os gestores e/ou servidores relacionados ao objeto auditado apresentem discordâncias associadas aos achados apresentados. Caso aconteça, a equipe de auditoria deve registrá-las neste tópico do relatório. Importante destacar que a apresentação e discussão dos achados e das recomendações de auditoria com a unidade auditada durante a execução do trabalho, bem como o envio da minuta do relatório previamente à reunião final, visa, dentre outros objetivos, minimizar possíveis discordâncias na fase final dos trabalhos.

#### **6.1.9 Justificativa da auditoria para não aceitação da discordância**

A equipe de auditoria deve registrar objetivamente nesse tópico do relatório, após análise e discussão interna, justificativas, caso existam, para a não aceitação de eventuais pontos de discordância apresentados pela unidade auditada durante a reunião final dos trabalhos.

#### **6.1.10 Recomendações de auditoria**

Nesse tópico do relatório são descritas as ações e soluções propostas pela equipe de auditoria com a finalidade de tratar os riscos do processo auditado, de corrigir fragilidades, impropriedades e irregularidades identificadas, e, conseqüentemente, aprimorar a gestão e agregar valor à unidade auditada. As recomendações de auditoria são apresentadas, discutidas e acordadas em reuniões preliminares com as áreas responsáveis das unidades auditadas antes da finalização do trabalho com objetivo de dar a oportunidade aos gestores e/ou servidores envolvidos no processo auditado de apresentarem seu ponto de vista e contribuírem na solução dos problemas identificados. Para elaboração das recomendações de auditoria os auditores internos devem ler a seção 5.5 deste manual, assim como observar orientações do Guia de Redação Técnica de Relatórios de Auditoria expedido e divulgado pela GEA.



### **6.1.11 Anexos do Relatório**

Informações adicionais que a equipe de auditoria julgue necessárias para enriquecer, esclarecer ou corroborar as informações descritas nas constatações/pontos de auditoria devem ser anexadas ao relatório de auditoria com a devida referência no texto da constatação. Comumente os anexos são informações apresentadas por meio de quadros, tabelas e gráficos.

### **6.2 PLANO DE AÇÃO**

O Plano de Ação elaborado e aprovado também compõe a comunicação dos resultados e deve ser formalmente enviado à unidade auditada quando do encaminhamento do relatório de auditoria e/ou dos outros produtos.

Deve ser elaborado antes da reunião final pela unidade auditada, em reuniões com o gerente operacional de auditoria e os auditores, a quem cabe a função de coordenar, orientar e prestar assistência ao auditado quanto à elaboração do plano. Assim, a equipe de auditoria deve promover reuniões preliminares para analisar, acordar e finalizar a minuta do Plano de Ação com os gestores responsáveis pelas atividades associadas ao processo objeto dos trabalhos. Em seguida, a minuta deve ser aprovada pelos gerentes operacional e executivo de auditoria e, por fim, ratificada pelo gestor máximo do órgão ou entidade na reunião final, conforme descrito em instrução de trabalho expedida e divulgada pela GEA.

O Plano de Ação deve conter, no mínimo, as recomendações associadas à auditoria/consultoria em questão, os responsáveis pelo atendimento/implementação de cada uma delas, o prazo para atendimento e o detalhamento das ações que serão adotadas.

O plano de ação deve ser assinado pelo gerente operacional da auditoria, pelo gerente executivo de auditoria e pelo gestor máximo da unidade auditada ou por representante(s) indicado(s) pela unidade auditada para interlocução com a equipe de auditoria.

## **7 PAPÉIS DE TRABALHO**

Os papéis de trabalho são os documentos que dão suporte aos achados, às conclusões e às recomendações de auditoria, compreendendo a descrição das fases do trabalho, das análises realizadas, das evidências produzidas ou coletadas e dos resultados dos testes



realizados. Constituem os registros das informações utilizadas pelo auditor interno, dos fatos, das informações obtidas e das comunicações, desde a fase do planejamento, antes mesmo de abertura do trabalho, até a fase da comunicação final dos resultados.

São considerados papéis de trabalhos os documentos elaborados pelos **auditores e gerentes** envolvidos no trabalho, pela **unidade auditada** ou por **terceiros que tenham relação com o objeto auditado**, tais como a Ordem de Serviço, o registro do escopo e objetivos da auditoria, as informações relacionadas ao Conhecimento do Negócio, o Programa de Trabalho da auditoria, as análises, a descrição e os resultados dos testes de auditoria, atas de reuniões, planilhas, confirmações externas, ofícios, memorandos, entre outros registros que são indispensáveis para a realização do trabalho.

Os papéis de trabalho devem registrar informações suficientes, relevantes, confiáveis e úteis para o trabalho de auditoria, de modo a possibilitar a compreensão de todas as etapas do trabalho de auditoria e suportar as conclusões decorrentes<sup>123</sup>.

Assim, são objetivos dos papéis de trabalho<sup>124</sup> :

- a) Auxiliar no planejamento, na execução e na supervisão dos trabalhos de auditoria<sup>122</sup>;
- b) Fornecer suporte para os resultados do trabalho, através dos registros das evidências de auditoria<sup>122</sup>;
- c) Documentar o cumprimento dos objetivos e do programa de trabalho<sup>122</sup>;
- d) Dar suporte à precisão e à integridade do trabalho realizado<sup>122</sup>;
- e) Demonstrar aderência a padrões e procedimentos de auditoria;
- f) Subsidiar a elaboração do relatório de auditoria e a resposta a eventuais questionamentos da unidade auditada ou de demais partes interessadas; e
- g) Auxiliar no planejamento de auditorias futuras.

---

<sup>123</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Normas Internacionais para Prática Profissional de auditoria interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017, norma 2330.

<sup>124</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p.103.



## 7.1 ELABORAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

A elaboração, coleta, organização e armazenamento dos papéis de trabalho de uma auditoria é **responsabilidade da equipe de auditoria**, mesmo daqueles gerados por terceiros, pela unidade auditada ou durante a supervisão. Toda a documentação obtida como resultado deve ser revisada pela gerência operacional relacionada ao trabalho.

É uma boa prática que a equipe de auditoria elabore, organize e armazene os papéis de trabalho paulatinamente, à medida em que realize cada etapa do trabalho, com as informações recentes registradas na memória, não deixando essa atividade para momento posterior.

As informações documentadas como papéis de trabalho devem ser claras, concisas e completas, além de conter os demais atributos que caracterizam as evidências (vide seção 5.2.1 deste manual), de modo que possibilitem que uma pessoa prudente e informada, como outro auditor interno ou externo não relacionado, entenda todo o trabalho realizado e chegue às mesmas conclusões<sup>125</sup>.

A documentação que compõe os papéis de trabalho de uma determinada atividade deve contemplar no mínimo:

- As informações, dados e documentos associados ao Conhecimento do Negócio/objeto auditado e Mapeamento dos Processos, como estatutos, normas internas e externas, políticas, procedimentos formalizados, fluxogramas processuais, entrevistas, questionários, organogramas, relatórios de auditorias passadas, relação de servidores e anotações dos auditores;
- A Ordem de Serviço, objetivos, escopo e cronogramas do trabalho;
- A Matriz de Objetivos, Riscos e Controles, o Programa de Trabalho e os registros que os embasaram;
- Os acordos firmados, documentos e comunicações entre a auditoria, a unidade auditada e as demais partes interessadas, incluindo atas de reuniões, ofícios, memorandos, compromissos estabelecidos entre a auditoria e a unidade auditada e e-mails;
- As solicitações de documentos e outras feitas à unidade auditada, assim como circularizações;

---

<sup>125</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Orientações de Implantação. Código de Ética e Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2019, p.167.



- Os resultados dos testes de auditoria (planilhas, matrizes, detalhamento do processo de elaboração de amostras, anotações e descrições dos testes);
- As conclusões do trabalho, as evidências que as suportam (fotos, cópias de documentos relevantes, arquivos/bancos de dados, planilhas) e o Relatório de auditoria decorrente; e
- Registros de revisões realizadas pelos gerentes responsáveis.

## 7.2 ARMAZENAMENTO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Os papéis de trabalho da auditoria devem ser armazenados em meio digital no sistema informatizado de auditoria da CGE de forma a garantir sua preservação e a facilitar a supervisão e revisão da auditoria, conforme descrito na respectiva IT de cada tipo de trabalho de auditoria interna.

Devem ser organizados e dispostos pelos auditores de forma a facilitar sua localização e rastreabilidade, possibilitando o entendimento e a associação rápida de cada papel de trabalho à etapa, atividade ou a outros papéis de trabalho da auditoria, de tal modo que uma pessoa não participante da equipe compreenda e chegue às mesmas conclusões.

Além do armazenamento no sistema informatizado de auditoria, o auditor interno deve armazenar cópias dos papéis de trabalho em arquivo pessoal, garantindo, assim, o acesso às informações em caso de eventual indisponibilidade no sistema informatizado de auditoria.

## 7.3 TIPOS DE PAPÉIS DE TRABALHOS DA CGE

Os papéis de trabalho utilizados no âmbito das atividades realizadas pela CGE podem ser: recebidos/obtidos de fontes externas ou outras fontes internas (exemplos: ofícios, cópias de documentos da unidade auditada, etc.), produzidos pelos auditores diretamente no sistema (exemplo: descrição dos testes e seus resultados, amostras, etc.) ou produzidos pelos auditores externamente e depois armazenados no sistema como na elaboração de planilhas, arquivos de textos ou através do preenchimento de papéis de trabalho padronizados, cujos modelos são disponibilizados no sistema informatizado de auditoria da CGE para uso pela equipe. Estes últimos constarão em instruções de trabalho expedidas e divulgadas pela GEA

Os papéis de trabalho específicos para consultorias, monitoramentos e acompanhamentos de recomendações serão apresentados como anexos das instruções de trabalhos relacionadas a essas atividades, expedidas e divulgada pela GEA.



Dentre outros que podem ser definidos pela equipe de auditoria em conjunto com a gerência operacional, os papéis de trabalho utilizados para as auditorias de conformidade, operacionais e inspeções são os seguintes:

### **7.3.1 Papéis relacionados ao Conhecimento do Negócio**

Todos aqueles que registram as informações utilizadas pelos auditores e gerentes para obter uma compreensão da unidade auditada, do objeto da auditoria, dos contextos interno e externo e para auxiliar na definição dos objetivos, do escopo do trabalho e dos exames a serem realizados. Essas informações devem ser coletadas, analisadas, registradas e armazenadas no sistema informatizado de auditoria em local específico que facilite sua busca e consulta. Os papéis de trabalho associados ao Conhecimento do Negócio podem ser, entre outros, as informações utilizadas para elaboração do PAINT, cópias dos relatórios/papéis de trabalho de auditorias anteriores e relatórios de auditorias realizadas por outros órgãos, inclusive pela própria unidade auditada, normativos relativos ao objeto da auditoria, planos estratégicos, objetivos estratégicos e operacionais, registros da gestão de risco e da estrutura de controle associados ao objeto, bem como cópias dos fluxogramas dos processos e da estrutura organizacional da unidade auditada. Sua elaboração/obtenção não ocorre em um único momento, mas sim durante todas as fases do planejamento, mesmo antes da abertura da Ordem de Serviço. A etapa de Conhecimento do Negócio para os trabalhos de auditoria está descrita na seção 4.1.5.1, deste manual;

### **7.3.2 Planejamento do trabalho**

Papel de trabalho elaborado pelo gerente operacional de auditoria que formaliza as principais informações necessárias para o planejamento do trabalho. Para subsidiar sua elaboração, o gerente operacional deve realizar reuniões com a equipe de auditoria e, quando possível, com a gestão e servidores da unidade auditada, com a participação dos auditores alocados.

O Planejamento do Trabalho deve ser criado antes da emissão da Ordem de Serviço com, no mínimo, o objetivo geral e, se necessário, seu desdobramento em objetivos específicos ou questões de auditoria que devem ser respondidas durante o trabalho, observações, o escopo inicial, a equipe de auditoria alocada e os prazos estimados geral e para cada uma das etapas. Entretanto, no decorrer da auditoria, o Planejamento do Trabalho deve ser atualizado com o escopo final (definido durante a elaboração do Programa de Trabalho), novos prazos estimados (geral e por etapa), novos objetivos e outros ajustes pertinentes definidos pela gerência operacional junto com a equipe de auditoria. Em qualquer etapa da auditoria, o Planejamento do Trabalho atualizado deve estar armazenado no sistema



informatizado de auditoria datado e assinado pelo gerente operacional e pela equipe de auditoria.

A etapa de Planejamento Individual do Trabalho de Auditoria, a qual este papel de trabalho está vinculado, está detalhada na seção 4.2.2 deste manual;

### **7.3.3 Ordem de serviço (OS)**

Documento de formalização interna e externa do início dos trabalhos de auditoria. Esse documento, elaborado pelo gerente operacional de auditoria diretamente do modelo disponível no sistema informatizado de auditoria, apresenta dentre outras informações, a numeração que identifica o trabalho aberto, o nome da unidade auditada, os nomes/matrículas do gerente operacional e da equipe de auditoria alocados, a finalidade (objetivo geral) do trabalho e as datas estimadas para início e fim da auditoria. O documento deve ser assinado e datado pelo Secretário-Chefe da CGE e pelos componentes da equipe de auditoria. Em seguida, com todas as assinaturas, a OS deve ser digitalizada e armazenada no sistema informatizado de auditoria. A OS assinada deve ser enviada para ciência do gestor máximo da unidade auditada através de ofício da GEA ou da CGE.

### **7.3.4 Compromissos acordados entre a auditoria e a unidade auditada**

Papel de trabalho que formaliza entendimentos entre a equipe e o auditado acerca da auditoria/consultoria. Especifica e comunica às partes envolvidas a abordagem e metodologia que será empregada pelos auditores, os objetivos e escopo, os prazos/cronogramas estimados, a natureza dos serviços prestados, as responsabilidades dos auditores e do auditado, as expectativas de ambas as partes e os produtos que serão entregues como resultado do trabalho. No caso de consultorias, deve registrar também a garantia de que a gestão do órgão ou entidade será responsável pelas decisões e ações executadas como resultado das recomendações decorrentes do serviço consultivo prestado. Os compromissos acordados entre a auditoria e a unidade auditada devem ser apresentados na reunião inicial de abertura dos trabalhos e formalmente registrados em ata. Em seguida à sua assinatura pela equipe de auditoria e gestão do órgão, a ata deve ser armazenada digitalmente em local próprio no sistema informatizado de auditoria. Os compromissos podem ser alterados no decorrer dos trabalhos, tendo em vista mudanças no escopo inicial definido, nos objetivos e/ou metodologia e outras definidas durante o trabalho e que devem ser comunicadas e/ou acordadas entre as partes.

### **7.3.5 Atas de reuniões realizadas**

A equipe de auditoria deve elaborar ata para registrar o que foi tratado e os entendimentos decorrentes da reunião inicial de abertura da auditoria/consultoria, da



reunião de encerramento dos trabalhos e outras reuniões envolvendo a equipe de auditoria e a gestão do órgão ou entidade auditada. A ata deve também contemplar o local e data de realização da reunião e o rol de participantes com identificação e assinatura. Em seguida, deve ser digitalizada e armazenada em local próprio no sistema informatizado de auditoria. A equipe de auditoria deve utilizar o modelo de Ata de Reunião disponibilizado no sistema informatizado;

### **7.3.6 Solicitação de documentos/dados para exame**

No exercício de suas atividades, a equipe de auditoria deve ter acesso a processos, documentos, livros, registros ou informações, inclusive bases de dados de informática, necessários ao alcance dos objetivos previstos na Ordem de Serviço<sup>126</sup>, salvo aqueles definidos em lei como de caráter sigiloso ou cuja disponibilização dependa de autorização expressa prevista em lei. A Solicitação de Documentos/Dados para Exame é o instrumento a ser utilizado pela equipe de auditoria sempre que for necessário solicitar à unidade auditada tais informações indispensáveis para a realização do trabalho, como por exemplo normas e legislações internas, fluxogramas, cópias de processos, entre outros documentos. As orientações que devem ser seguidas para Solicitação de Documentos/Dados para Exames pelos auditores internos estão detalhadas em instrução de trabalho expedida e divulgada pela GEA. Após o preenchimento do papel de trabalho com todas as assinaturas e informações, inclusive dados sobre a entrega ou não do que foi solicitado, a equipe de auditoria deve digitalizá-lo e armazená-lo em local próprio no sistema informatizado;

### **7.3.7 Questionário**

Papel de trabalho que registra a utilização da técnica de auditoria de **indagação escrita**, detalhada na seção 4.2.9.1.2.5 deste manual, utilizada com a finalidade de buscar informações, esclarecer dúvidas e/ou complementar o entendimento junto a gestores e/ou servidores da unidade auditada ou outras partes interessadas com dados e explicações acerca do objeto da auditoria. O questionário deve ser elaborado pelos auditores a partir de modelo disponibilizado no sistema informatizado de auditoria, revisado pela gerência operacional imediata antes da entrega à unidade auditada e preenchido com: a) numeração sequencial, o nome da unidade auditada, o processo objeto da auditoria, o número da OS, o tipo de auditoria e o nome dos auditores responsáveis pelo trabalho; b) a identificação dos gestores, servidores ou terceiros que estão sendo questionados; c) as questões elaboradas pela equipe de auditoria; e d) as respostas elaboradas pelos gestores, servidores ou terceiros, que podem estar no próprio corpo do papel de trabalho ou vir como anexos. O questionário, sempre que possível, deve ser entregue presencialmente e suas questões devem ser explicadas aos responsáveis por respondê-las. A equipe de auditoria deve dar um prazo razoável para os

<sup>126</sup> PARAÍBA. Lei nº 8.698, de 27 de novembro de 2008, que institui o Plano de Cargo, Carreira e Remuneração do Grupo Ocupacional Auditoria e Controle Interno, código ACI – 1800, do Poder Executivo do Estado da Paraíba, e dá outras providências. Alterada pela Lei nº 11.784, de 02 de outubro de 2020 . §2º, do art.13.



gestores, servidores ou terceiros responderem o questionário. O documento deve ser datado e assinado pelos gestores, servidores ou terceiros submetidos aos questionamentos, pela equipe de auditoria e arquivado no sistema informatizado de auditoria;

### **7.3.8 Memorando de entrevista**

Papel de trabalho utilizado pela equipe de auditoria para aplicação da técnica de **indagação oral (entrevista)**, detalhada na seção 4.2.9.1.2.5 deste manual, com a finalidade de registrar informações do objeto auditado fornecidas pelo gestor, servidores ou terceiros envolvidos no processo. A equipe de auditoria pode fazer uso do **Memorando de Entrevista** em qualquer etapa do trabalho, mas sua aplicação é notadamente importante na fase de Conhecimento do Negócio e para o mapeamento dos processos sob análise, conforme descrito na seção 4.2.7 deste manual. Os auditores devem utilizar o modelo do Memorando de Entrevista disponível no sistema informatizado de auditoria e podem elaborá-lo em formato de perguntas e respostas ou de tópicos específicos, observando as orientações contidas na seção 4.2.9.1.2.5 deste manual. O papel de trabalho deve ser preenchido com: a) numeração sequencial, o nome da unidade auditada, o processo objeto da auditoria, o número da OS, o tipo de auditoria e os nomes dos auditores responsáveis pelo trabalho; b) a identificação dos gestores, servidores ou terceiros entrevistados; e c) as informações obtidas dos entrevistados. O Memorando de Entrevista deve ser revisado pela gerência operacional imediata e, em seguida, deve ter sua validação formalmente registrada pelos entrevistados. O documento deve ser datado e assinado pela equipe de auditoria e arquivado no sistema informatizado de auditoria;

### **7.3.9 Ofício de comunicação**

Papel de trabalho elaborado pela equipe de auditoria com a finalidade de formalizar comunicação ao gerente operacional referente a: a) situações que caracterizam **limitações de escopo ou quaisquer impedimentos** à realização das atividades planejadas; b) **fatos ou indícios relevantes**, mas que não estão no escopo do trabalho como, por exemplo, risco de fraude e de não conformidades na realização de atividades pelo órgão auditado; c) **riscos avaliados como críticos** pela auditoria que devem ser imediatamente reportados à alta administração da unidade auditada para providências; e d) **ameaças à objetividade e à autonomia técnica** dos auditores, bem como situações de conflitos de interesse, entre outros. O Ofício de Comunicação deve ser produzido diretamente no sistema informatizado de protocolo utilizado pela CGE e encaminhado ao gerente operacional com o relato da circunstância que se pretende comunicar. Em seguida, deve ser anexada cópia com as devidas assinaturas no sistema informatizado de auditoria. Ao receber o Ofício de Comunicação, o gerente operacional, juntamente com o gerente executivo de auditoria, serão responsáveis por decidir qual encaminhamento será adotado para o caso;



### **7.3.10 Fluxogramas de processos**

Papéis de trabalho que registram o resultado da etapa de Mapeamento dos Processos, descrita na seção 4.2.7 deste manual. Os Fluxogramas de Processos são representações gráficas dos processos que demonstram a sequência de atividades realizadas, os setores/funções responsáveis pela execução de cada uma delas, as decisões passíveis de serem tomadas, as atividades de controle existentes e os documentos/registros gerados. Devem ser elaborados pela equipe de auditoria, conforme orientações contidas na seção 4.2.7 deste manual. Após sua elaboração seguida de testes de aderência, devem ser revisados pela gerência operacional imediata, ajustados (se necessário) e ter seu conteúdo formalmente validado pelos gestores/servidores responsáveis pela realização das atividades neles representadas e, em seguida, digitalizados e arquivados em local próprio no sistema informatizado de auditoria. Em situações em que a unidade auditada já possua fluxogramas do processo sob avaliação, cabe à equipe de auditoria, juntamente com o gerente operacional responsável, avaliar e decidir quanto à possibilidade de aproveitá-los para o trabalho sem a necessidade de elaboração de outros fluxogramas;

### **7.3.11 Matriz de objetivos, riscos e controles**

Papel de trabalho integrante do processo de planejamento das auditorias operacionais e de conformidade que registra os objetivos do processo sob avaliação, os riscos associados e as atividades de controle/medidas implementadas para tratá-los. Sua finalidade é subsidiar a avaliação destes riscos, a avaliação preliminar dos controles, resultando na definição dos controles que serão testados e nas questões específicas que a auditoria deve responder. A equipe de auditoria deve elaborar a Matriz de Objetivos, Riscos e Controles diretamente no sistema informatizado de auditoria, cadastrando os objetivos do processo auditado, os riscos inerentes relacionados e seus fatores de riscos (causas) e classificando os riscos inerentes identificados com base nos parâmetros de impacto e probabilidade. Em seguida, as atividades de controle/ações mitigadoras associadas a estes riscos devem ser cadastradas e avaliadas preliminarmente para obtenção dos níveis dos riscos residuais. Para orientação quanto à elaboração e cadastramento da Matriz de Objetivos, Riscos e Controles os auditores internos devem seguir as orientações contidas na seção 4.2.8 desse manual e nas instruções de trabalho expedidas e divulgadas pela GEA. Após o cadastramento no sistema informatizado de auditoria, a matriz deve ser revisada pela gerência operacional imediata, ajustada e, por fim, assinada pelos auditores e armazenada em local próprio no sistema.

### **7.3.12 Programa de Trabalho**

Papel de trabalho que documenta a última etapa do planejamento da auditoria e registra as questões/objetivos específicos de auditoria relativos aos itens/controles que serão testados, os critérios de auditoria (padrões de desempenho esperado) e a natureza, extensão



e época dos procedimentos de auditoria (testes) deles decorrentes. O Programa de Trabalho é elaborado pela equipe de auditoria diretamente no sistema informatizado de auditoria, com revisão e aprovação do gerente operacional de auditoria. Para elaboração do Programa de Trabalho a equipe de auditoria deve seguir as orientações contidas na seção 4.2.9 desse manual e as orientações de cadastramento contidas em instrução de trabalho expedida e divulgada pela GEA.

### **7.3.13 Registros dos testes**

Papéis de trabalho que registram a descrição e detalhamento da execução dos testes/procedimentos de auditoria definidos no Programa de Trabalho, seus resultados e as respectivas evidências. Assim, contemplam o detalhamento pelos auditores de como os testes foram executados (coleta e análise de dados e informações), as conclusões e as evidências que as suportam, conforme orientações contidas na seção 5 deste manual. Nessa etapa do trabalho serão registrados, sobretudo, os achados de auditoria com seus componentes (situação encontrada, critério, causa e efeitos/riscos) que serão utilizados para a elaboração das constatações/pontos de auditoria e recomendações que constarão no Relatório de Auditoria. Os Registros dos Testes devem ser elaborados e arquivados pela equipe no sistema informatizado de auditoria de forma organizada e de modo a facilitar sua rastreabilidade e compreensão de como suportam as conclusões que serão comunicadas ao auditado e outras partes interessadas. Todos os Registros dos Testes devem ser revisados pela gerência operacional associada ao trabalho.

### **7.3.14 Relatório de auditoria**

Consiste no documento formal e técnico por meio do qual a CGE comunica à unidade auditada e demais partes interessadas os resultados e conclusões dos trabalhos realizados. O Relatório de Auditoria é elaborado pelos auditores diretamente no sistema informatizado de auditoria e deve ter seu conteúdo revisado pelo gerente operacional e pelo gerente executivo e aprovado pelo Secretário-Chefe da CGE. Os modelos de Relatório de Auditoria estão disponíveis no sistema informatizado e variam de acordo com cada tipo de trabalho. No entanto, de modo geral, o Relatório de Auditoria deve conter, dentre outras informações, numeração que corresponde ao número da Ordem de Serviço associada, o nome da unidade auditada, o dirigente máximo da unidade auditada a quem é endereçado, a data de emissão, o objetivo geral, o escopo e a abrangência do trabalho, os principais procedimentos de auditoria executados durante o trabalho, os critérios para seleção da amostra (se houver), as limitações ao trabalho (se houver), a conclusão (quando aplicável), o reconhecimento do desempenho satisfatório<sup>127</sup> (se houver), as constatações/pontos de auditoria, as recomendações, a identificação e assinaturas dos auditores e do gerente operacional

<sup>127</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Normas Internacionais para Prática Profissional de auditoria interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017, norma 2410.A2.



responsáveis e anexos (se houver). As orientações para elaboração do relatório de auditoria e referentes à comunicação dos resultados dos trabalhos estão contidas na seção 6 deste manual e no Guia de Redação Técnica de Relatórios de Auditoria expedido e divulgado pela GEA, enquanto que os procedimentos de revisão e de aprovação dos relatórios de auditoria serão previstos em instrução de trabalho expedida e divulgada pela GEA.

### **7.3.15 Plano de Ação**

Papel de trabalho que faz parte da etapa de comunicação dos trabalhos de auditoria e/ou consultoria, o Plano de Ação registrará as recomendações resultantes do trabalho, junto com ações que serão adotadas para atender as recomendações, o prazo para atendimento e os responsáveis pela implementação das ações na unidade auditada.

Deve ser elaborado pela equipe de auditoria com a participação de representantes da unidade auditada, conforme orientações da seção 6.2 deste manual. Os procedimentos de revisão e de aprovação dos planos de ação serão previstos em instrução de trabalho expedida e divulgada pela GEA.

## **8 ACOMPANHAMENTO DE IMPLEMENTAÇÃO DE RECOMENDAÇÕES**

A atividade de acompanhamento de implementação de recomendações (Follow Up), doravante acompanhamento, compreende a etapa em que a CGE verifica de forma qualitativa e quantitativa a implementação das recomendações emitidas como resultado das auditorias, consultorias e inspeções, com base em evidências que atestem a execução do plano de ação acordado. Constitui-se em etapa indispensável da auditoria interna tendo em vista que os objetivos de cada trabalho não são alcançados quando da entrega do relatório de auditoria e demais produtos ao auditado, mas somente quando da implementação das recomendações e sua verificação pela Atividade de Auditoria Interna.

A CGE estabelece um processo para o acompanhamento do atendimento das recomendações pelas unidades auditadas a fim de avaliar se os gestores efetivamente implementaram as ações acordadas ou se a gestão aceitou o risco de não agir<sup>128</sup>.

---

<sup>128</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Internal Audit Capability Model (IA-CM) – For the Public Sector. Lake Mary, 2017, p.65 e 66.



A CGE realizará ao menos dois acompanhamentos para cada ordem de serviço concluída. O disposto não se aplica nos casos em que todas as recomendações tenham sido classificadas como atendidas e/ou não aplicáveis no primeiro acompanhamento realizado.

O processo de acompanhamento compreende as etapas de **abertura dos trabalhos, coleta de informações, verificação do atendimento e reporte dos resultados**, conforme o disposto neste manual e em instrução de trabalho expedida e divulgada pela GEA.

### 8.1 ABERTURA DOS TRABALHOS

Considerando os prazos definidos nos planos de ação acordados e formalizados entre as unidades auditadas e a CGE, compete à Gerência Executiva de Auditoria alocar auditores para executar as atividades de acompanhamento, mediante prévia autorização do Secretário-Chefe da CGE, por meio de Ordem de Serviço específica para esta finalidade.

Sempre que possível, a atividade de acompanhamento deverá ser preferencialmente realizada por auditor(es) integrante(s) da equipe que realizou os trabalhos a serem acompanhados. Nos casos em que o auditor alocado para o trabalho de acompanhamento não tenha participado do trabalho a ser acompanhado, compete à Gerência Operacional de Auditoria obter e disponibilizar informações e documentação suficientes sobre as condições e particularidades do trabalho, podendo, inclusive, promover reuniões entre a equipe de auditoria que executou o trabalho a ser acompanhado e o(s) auditor(res) que irá(ão) realizar o acompanhamento para esclarecimento de dúvidas.

### 8.2 COLETA DE INFORMAÇÕES/VERIFICAÇÃO DO ATENDIMENTO

As informações e documentação disponibilizadas no início do acompanhamento pela Gerência Operacional ao(s) auditor(es) alocado(s) devem contemplar, no mínimo: relatório de auditoria ou produtos da consultoria relacionados, demais papéis de trabalho, quando aplicável, Matriz de Objetivos, Riscos e Controles, resultados do primeiro acompanhamento, quando houver, e outras informações relevantes que auxiliem na realização do trabalho.

Com esta documentação, o(s) auditor(es) deve(m) **analisar e compreender os detalhes do trabalho anteriormente realizado**, seus achados, riscos associados e as recomendações propostas.



Em seguida, em virtude do tempo transcorrido entre a comunicação do Relatório de Auditoria e demais produtos à unidade auditada e o início do acompanhamento, ou entre o primeiro e o segundo acompanhamentos, o(os) auditor(es) alocado(s) deve(m) promover **avaliação prévia quanto à aplicabilidade das recomendações**, que consiste em verificar item a item se existem recomendações cuja implementação não seja mais possível, necessária ou viável pela ocorrência de mudanças normativas, alterações processuais, perda do objeto, descontinuação de políticas públicas e departamentos, dentre outras razões. O resultado desta análise prévia deve ser registrado pelo(s) auditor(es) no sistema informatizado de auditoria da CGE em local próprio com as evidências relacionadas, após revisão pela gerência operacional associada ao trabalho.

Levantadas quais recomendações permanecem aplicáveis ao trabalho, o(s) auditor(es) deve(m) então **elaborar Solicitação de Documentos/Dados para Exame** a ser encaminhada ao órgão após revisão pelo gerente operacional, contendo a documentação e dados que devem ser disponibilizados pela unidade auditada necessários para a verificação do atendimento de cada recomendação.

Para efeito dos trabalhos realizados pela CGE, a atividade de acompanhamento não deve ser confundida com uma nova auditoria. Assim, no acompanhamento, ao solicitar registros de evidências, tais como processos físicos, documentos ou itens de um conjunto para verificação da implementação de uma recomendação, os auditores devem selecionar amostra, preferencialmente, com dois ou três registros de evidências, de forma aleatória ou por julgamento, a depender da situação, não deixando a escolha dos itens para o auditado, a fim de garantir maior confiabilidade nas evidências obtidas. Estratégias diferentes de solicitação de itens devem ser tratadas caso a caso com a gerência operacional relacionada.

De posse dos itens solicitados, os auditores responsáveis devem realizar testes, análises e avaliações com o intuito de evidenciar se as recomendações foram efetivamente implementadas. Exemplos: Se a recomendação é do tipo “Implementar atividade de revisão....” o(os) auditor(es) deve(m) buscar **registros** nos itens solicitados que comprovem a **realização** da revisão com as características previstas na recomendação. Se a recomendação for do tipo “Instituir procedimento...” os auditores buscarão **evidência da formalização** do procedimento com todos os requisitos mínimos recomendados. Cabe aos auditores, juntamente com a gerência operacional relacionada, decidir pela realização de novas solicitações caso considere que os dados inicialmente fornecidos não sejam suficientes.

Para efeito de classificação do *status* da implementação das recomendações, os auditores avaliarão de acordo com os seguintes critérios:



- **Atendida:** quando as providências adotadas pela unidade auditada correspondem a ações que evidenciam a implementação da recomendação;
- **Não Atendida:** quando não foram adotadas ações ou quando foram adotadas ações insuficientes para a implementação da recomendação;
- **Não Aplicável:** quando qualquer circunstância torne a implementação da recomendação inexecutável.

### 8.3 RESULTADO E REPORTE DO ACOMPANHAMENTO

O resultado do acompanhamento será registrado em **Relatório e Termo** emitidos pela CGE com o índice percentual de atendimento, a classificação de cada recomendação como Atendida, Não Atendida ou Não Aplicável e as observações/comentários dos auditores acerca da implementação de cada recomendação. Com base no índice percentual de atendimento, será estabelecido e reportado no Termo de Acompanhamento o índice de resposta da unidade auditada às recomendações emitidas pela CGE.

<b>PORCENTAGEM (%)</b>	<b>ÍNDICE DE RESPONSABILIDADE</b>
0 – 25	INSUFICIENTE GRAU DE RESPOSTA
25 – 50	BAIXO GRAU DE RESPOSTA
50 – 70	MÉDIO GRAU DE RESPOSTA
70 – 85	ALTO GRAU DE RESPOSTA
85 – 100	ÓTIMO GRAU DE RESPOSTA

Eventuais discordâncias comunicadas formalmente à CGE acerca dos relatórios de resultados dos acompanhamentos serão encaminhadas para apreciação e posicionamento dos auditores responsáveis pela execução do trabalho de acompanhamento.



## REFERÊNCIAS

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília; CGU, 2017. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409>. Acesso em 13/04/2020.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>. Acesso em 13/03/2020.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Orientação Prática: relatório de auditoria**. Brasília: CGU, 2019. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/44974>. Acesso em 08/02/2021.

BRASIL. Tribunal de Contas de União. Secretaria-Geral de Controle Externo. **Manual de Auditoria Operacional**. Brasília: TCU, 2020. Disponível em: [https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual\\_auditoria\\_operacional\\_4\\_edicao.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf). Acesso em 12/04/2021.

BRASIL. Tribunal de Contas de União. Secretaria-Geral de Controle Externo. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT**. Brasília: TCU, 2020. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/nat.htm>. Acesso em 12/04/2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Secretaria-Geral de Controle Externo. **Referencial Básico de Gestão de Riscos**. Brasília: TCU, 2018. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/referencial-basico-de-gestao-de-riscos.htm> . Acesso em 13/04/2020.

BRASIL. Tribunal de Contas de União. Secretaria-Geral de Controle Externo. **Técnicas de Auditoria: Benchmarking**. Brasília: TCU, 2000. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A258FE9A84015904136B817E27>. Acesso em 23/09/2020.



CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TI 01:** Da Auditoria Interna. Brasília, 2003. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_986.pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_986.pdf). Acesso em 03/11/2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 200 (R1):** Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria. Brasília, 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf). Acesso em 03/11/2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 330(R1):** Resposta do auditor aos riscos avaliados. Brasília, 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA330\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA330(R1).pdf). Acesso em 03/11/2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 500(R1):** Evidência de auditoria. Brasília, 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA500\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA500(R1).pdf). Acesso em 09/11/2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 530:** Amostragem em auditoria. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1222.pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1222.pdf). Acesso em 09/11/2020.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION -COSO (COMITÊ DE ORGANIZAÇÃO PATROCINADORA DA COMISSÃO DE TREADWAY). **Controle Interno - Estrutura Integrada:** Sumário Executivo. Tradução: Price Waterhouse Coopers e Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, 2013. Disponível em: [https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF\\_2013\\_Sumario\\_Executivo.pdf](https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf). Acesso em 08/03/2021.

GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). Government Auditing Standards: 2018 Revision (Yellow book). Washington D.C., 2018D.C., 2012, Disponível em: <https://www.gao.gov/assets/gao-21-368g.pdf>. Acesso em 10/06/2020.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA). Internal Audit Capability Model (IA-CM) – For the Public Sector. Lake Mary, 2017.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Orientações Mandatórias.** Definição de Auditoria Interna. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. Disponível



em: <https://iiabrasil.org.br//ippf/definicao-de-auditoria-interna>. Acesso em 10/11/2020.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/livreto-ippf-vs-ippf-00000010-01102019105200.pdf>. Acesso em 10/06/2020.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Orientação Suplementar. Guia Prático. **Relatórios de Auditoria**: comunicando resultados dos trabalhos de avaliação. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2016. <https://iiabrasil.org.br/ippf/orientacoes-suplementares>. Acesso em 10/11/2020.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Orientações de implantação. **Código de Ética e Normas Internacionais para a prática profissional da Auditoria Interna**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/2019orientacoes-ippf-00000013-07042020104945.pdf>. Acesso em 10/11/2020.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Modelo das três linhas do IIA 2020**: uma atualização das Três Linhas de Defesa. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20072020131817.pdf>. Acesso em 02/03/2021.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTION – INTOSAI (ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES) **Norma para auditoria operacional (ISSAI 3000)**. Tradução: Tribunal de Contas da União (TCU): Viena, 2016. Disponível em: [https://portal.tcu.gov.br/data/files/54/04/AD/3A/C1DEF610F5680BF6F18818A8/ISSAI\\_3000\\_norma\\_auditoria\\_operacional.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/54/04/AD/3A/C1DEF610F5680BF6F18818A8/ISSAI_3000_norma_auditoria_operacional.pdf). Acesso em 28/07/2020.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTION – INTOSAI (ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES) **Orientações para o processo de auditoria operacional (ISSAI 3200)**. Tradução: Tribunal de Contas da União (TCU): Viena, 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F69B062FC0169>





João Pessoa: Diário Oficial do Estado, 03 de outubro de 2020. Disponível em [http://sapl.al.pb.leg.br/sapl/sapl\\_documentos/norma\\_juridica/13848\\_texto\\_integral](http://sapl.al.pb.leg.br/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/13848_texto_integral). Acesso em 13/04/2020.

