



**Controladoria-Geral
do Município de Rio Branco**

**MANUAL
DE AUDITORIA
INTERNA**

**Rio Branco - AC
Janeiro, 2024.**

CONTROLADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO DE RIO BRANCO (CGM)

Rua Alvorada nº281 Bosque
CEP: 69900-664 | Rio Branco - AC
cgmr@riobranco.ac.gov.br

IDENTIDADE INSTITUCIONAL

MISSÃO

Trabalhar para que o serviço público gere benefícios efetivos para a satisfação do interesse social.

VISÃO

Ser reconhecido como órgão que contribui para o aperfeiçoamento da Gestão Pública Municipal e indispensável para a concretização de um amanhã sempre melhor para a população.

PRINCÍPIOS

Cooperação, Efetividade e Profissionalismo: consistem em desempenhar as atividades privilegiando os requisitos técnicos e a busca pelo melhor resultado.

Credibilidade, Ética e Impessoalidade: representam a conduta íntegra a ser seguida pelos servidores.

Respeito ao Interesse Público: compreende a essência da atuação de todos os servidores na salvaguarda dos bens públicos.

Transparência: representa o compromisso em atuar de forma confiável, leal e tempestiva.



EQUIPE

Auditor-Chefe da Controladoria-Geral do Município
WILLIAN ALFONSO FERREIRA FILGUEIRA

Auditores Municipais de Controle Interno
ADA BARBOSA DERZE
LAURA MÔNICA BRAGA RIBEIRO
OSCAR VAREDA MOREIRA NETO

Chefe de Gabinete
LAURO TINÓCO DANTAS

Assessores Técnicos
ANDREATO DE OLIVEIRA ABOMORAD
JOSÉ AUGUSTO DA SILVA

Técnica em Gestão Pública
RAQUEL MARIA DE PAIVA SOUZA



MANUAL DE AUDITORIA INTERNA
Controladoria-Geral
do Município de Rio Branco

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
1.1 Sistema de Controle Interno	8
1.2 Da Controladoria-Geral do Município.....	9
1.3 Dos Auditores de Controle Interno do Município.....	11
1.4 Das Unidades de Controle Interno.....	12
1.5 Dos Agentes Públicos de Controle Interno	14
2. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	15
2.1 Avaliação.....	16
2.1.1 Dimensão Aprimoramento da Governança.....	16
2.1.2 Dimensão Gerenciamento de Riscos.....	17
2.1.3 Dimensão Controles Internos da Gestão	17
2.2 Consultoria	18
2.2.1 Assessoramento.....	19
2.2.2 Treinamento	19
2.3 Tipos de Auditoria.....	20
2.3.1 Auditoria de Conformidade	20
2.3.2 Auditoria Operacional	21
2.4 Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna	21
2.5 Fases da auditoria	22
2.5.1 Planejamento da Auditoria Interna Governamental.....	23
2.5.2 Execução.....	25
2.5.3 Relatório de Auditoria (Comunicação dos Resultados)	26
2.5.4 Monitoramento.....	26
2.6 Padrões de auditoria interna governamental	26
2.6.1 Designação da Equipe de Auditoria e procedimentos prévios	28
3. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA.....	29
3.1 Programa de Auditoria.....	31
3.2 Levantamento Preliminar	32
3.3 Critérios e Técnicas de Amostragem	33
3.4 Matriz de Planejamento.....	34



3.4.1	Questão de Auditoria	35
3.4.2	Informações Requeridas e Fontes	36
3.4.3	Método de Coleta de Dados	36
3.4.4	Padrões de Auditoria Interna Governamental – Planejamento.....	37
4.	EXECUÇÃO	38
4.1	Comunicação com a Unidade Auditada	39
4.1.1	Ofício de Comunicação de Fiscalização	41
4.1.2	Portaria de Fiscalização	41
4.1.3	Reunião de Abertura dos Trabalhos	42
4.1.4	Solicitação de Auditoria (SA)	43
4.1.5	Nota de Auditoria (NA).....	45
4.1.6	Recomendação Técnica (RT)	46
4.2	Procedimentos e Técnicas de Auditoria.....	46
4.2.1	Procedimentos de Auditoria.....	47
4.2.2	Técnicas de Auditoria	48
4.2.3	Procedimentos Analíticos	55
4.3	Achados de Auditoria.....	57
4.3.1	Atributos	58
4.3.2	Requisitos.....	58
4.3.3	Classificação dos Achados.....	59
4.3.3.1	Achado positivo	60
4.3.4	Situação Encontrada (Condição)	61
4.3.5	Critério de Auditoria.....	61
4.3.6	Evidências de Auditoria	63
4.3.6.1	Regras para Determinar a Confiabilidade da Evidência.....	64
4.3.6.2	Atributos da Evidência	65
4.3.6.3	Classificação da Evidência	65
4.3.6.4	Suficiência da Evidência.....	67
4.3.7	Causa.....	67
4.3.8	Efeitos Reais ou Potenciais (Consequência)	69
4.3.9	Propostas de encaminhamento	70
4.3.9.1	Benefícios das propostas de encaminhamento	70
4.4	Matriz de Achados.....	71
4.5	Matriz de Responsabilização	72

4.6	Papéis de Trabalho	73
4.6.1	Classificação dos Papéis de Trabalho	75
4.6.2	Atributos dos Papéis de Trabalho	76
4.6.3	Organização de Papéis de Trabalho na CGM.....	77
5.	COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS	80
5.1	Estrutura e Conteúdo dos Relatórios	81
5.1.1	Capa e Folha de Rosto	82
5.1.2	Lista de Siglas e Abreviaturas	82
5.1.3	Sumário	83
5.1.4	Introdução	83
5.2	Resultados dos Exames (Achados de Auditoria)	85
5.3	Recomendações.....	86
5.3.1	Características Desejáveis das Recomendações	87
5.3.2	Ciclo das Recomendações	90
5.3.3	Cuidados na elaboração das recomendações	92
5.4	Conclusão	92
5.5	Anexos	93
5.6	Fases da Comunicação dos Resultados de Auditoria	93
5.6.1	Relatório de Auditoria Preliminar	93
5.6.2	Manifestação do Auditado	93
5.7	Revisão dos Papéis de Trabalho	95
5.7.1	Revisão dos Achados pelo Coordenador da Equipe de Auditoria	96
5.8	Particularidades da Elaboração do Relatório de Auditoria	96
5.8.1	Introdução	97
5.8.2	Contextualização	98
5.8.3	Resultados dos Exames (Achados).....	98
5.8.3.1	Método de Trabalho	99
5.8.3.2	Análise do Problema	100
5.8.3.2.1	Identificação das Causas.....	100
5.8.3.2.1.1	Causa	101
5.8.3.2.1.2	Regras de Ouro Sobre as Recomendações.....	103
5.9	Padrões de Elaboração do Relatório de Auditoria	109
5.9.1	Requisitos do relatório	109
5.9.2	Formatação	112

5.9.3	Quadros e Tabelas	114
5.9.4	Identificação de Pessoas Físicas e Jurídicas	115
5.9.5	Particularidades da Revisão do Relatório	117
5.9.6	Anexos do Relatório	119
6.	MONITORAMENTO	119
6.1	Comunicação	120
6.2	Elaboração do Plano de Providências	120
6.2.1	Objetivos	123
6.2.2	Prazo para Elaboração	124
6.2.3	Admissibilidade.....	124
6.3	Implementação	125
6.4	Encerramento	126
6.4.1	Situação das Recomendações	126
6.4.2	Relatório de Monitoramento.....	127
7.	GLOSSÁRIO	128
8.	REFERÊNCIAS.....	137
9.	ANEXOS	138
	ANEXO I – ANÁLISE DO PLANO DE PROVIDÊNCIAS.....	138
	ANEXO II – EXTRATO DA ENTREVISTA.....	139
	ANEXO III – FOLHA DE ROSTO	140
	ANEXO IV – MATRIZ DE ACHADOS.....	141
	ANEXO V – MATRIZ DE PLANEJAMENTO.....	142
	ANEXO VI – MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO	143
	ANEXO VII – MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES	144
	ANEXO VIII – MODELO DE RELATÓRIO DE AUDITORIA.....	145
	ANEXO IX – NOTA DE AUDITORIA	150
	ANEXO X – OFÍCIO DE APRESENTAÇÃO	151
	ANEXO XI – OFÍCIO DE COMUNICAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO	153
	ANEXO XII – ORDEM DE SERVIÇO	154
	ANEXO XIII – PLANO DE PROVIDÊNCIAS.....	155
	ANEXO XIV – PORTARIA DE FISCALIZAÇÃO	156
	ANEXO XV – SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA	157

1. INTRODUÇÃO

1.1 Sistema de Controle Interno

A Lei Orgânica de Rio Branco dispõe em seu artigo 45 que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Município e das entidades da administração indireta, inclusive fundações mantidas pelo poder público, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicações e subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Câmara Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno de cada um dos Poderes.

O Sistema de Controle Interno no âmbito do Poder Executivo do Município de Rio Branco foi tratado inicialmente na Lei Municipal nº 1.426, de 06 de julho de 2001, com características de órgão dotado de quadro próprio e finalidade de exercer as atividades elencadas no art. 74 da Constituição Federal.

Em 2005, com o advento da Lei nº 1.551 de 8 de novembro e revogação da Lei Municipal nº 1.426/2001, foi criada a Controladoria-Geral do Município, como órgão de assessoramento superior vinculado diretamente ao Prefeito. A CGM é uma instituição permanente e essencial ao Controle Interno do Poder Executivo Municipal, na forma dos arts. 70 e 74 da Constituição Federal, do art. 23 da Constituição do Estado do Acre e do art. 45 da Lei Orgânica do Município, e tem como pilares as atividades de auditoria interna, de prevenção e combate à corrupção e de incremento da transparência da gestão e de proteção ao patrimônio público, sendo o seu representante máximo o Auditor-Chefe.

Em 2009, com o advento da Lei nº 1.785, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal foi organizado em unidades setoriais de controle interno nos órgãos e entidades, tendo a Controladoria-Geral do Município, como órgão gestor do Sistema.

Em 2017, por meio da Lei nº 2.225, de 23 de fevereiro, a Controladoria-Geral do Município teve sua qualificação alterada para Órgão de Controle.

1.2 Da Controladoria-Geral do Município

A Controladoria Geral do Município - CGM é órgão de controle, autônomo, com organização estabelecida na Lei nº 1.785/2009, e tem por finalidade assistir direta e imediatamente ao Prefeito do Município quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à salvaguarda do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno e auditoria pública, competindo-lhe:

- I. avaliar a ação governamental e a gestão dos administradores públicos municipais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira e patrimonial;
- II. aferir o cumprimento das metas do Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e do orçamento do Município;
- III. comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e examinar os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Municipal direta e indireta, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- IV. exercer a fiscalização contábil, financeira e patrimonial das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município;
- V. realizar auditoria preventiva, nas áreas contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional;
- VI. fiscalizar permanente os órgãos e entidades da Administração Pública Municipal para o perfeito cumprimento das normas de orientação financeira;
- VII. avaliar periodicamente os controles internos, visando ao seu

fortalecimento, a fim de evitar erros, fraudes e desperdícios;

- VIII.** expedir normas compatíveis com os serviços de auditoria e controle;
- IX.** apoiar o controle externo na sua missão institucional;
- X.** promover a implementação de procedimentos de prevenção à corrupção, bem como a política de transparência na gestão, no âmbito do Poder Executivo Municipal;
- XI.** promover mecanismos de controle da gestão dos bens públicos mediante a abertura de canais de comunicação entre a Administração Municipal e a população, para expandir a capacidade do cidadão de participar da fiscalização e da avaliação das ações de Governo, visando à melhoria da eficiência da gestão pública;
- XII.** avaliar a política de gestão de riscos dos órgãos e entidades do Poder Executivo municipal;
- XIII.** promover a cultura da integridade e prevenção da corrupção, realizando atividades de monitoramento e avaliação dos Programas de Integridade Pública dos órgãos e entidades do Poder Executivo municipal;
- XIV.** celebrar parcerias e promover a articulação com órgãos e entidades estaduais, federais, municipais e instituições privadas, visando ao fortalecimento institucional.

No âmbito do Poder Executivo Municipal, a Auditoria Interna Governamental é competência privativa da Controladoria-Geral do Município, devendo ser realizada em conformidade com o presente Manual, o qual estabelece os requisitos fundamentais para a prática profissional e para a avaliação do desempenho da atividade de auditoria interna.

1.3 Dos Auditores de Controle Interno do Município

Os Auditores Municipais de Controle Interno do Município são aqueles servidores que ingressaram na respectiva carreira, observados os critérios estabelecidos na Lei nº 1.785, de 2009.

A atuação do Auditor Municipal de Controle Interno terá caráter primordialmente preventivo e se pautará na orientação aos agentes públicos dos órgãos e entidades do Poder Executivo sobre a correta gestão dos recursos públicos, observadas as seguintes normas:

- a)** o auditor, ao iniciar suas tarefas, deverá identificar-se perante o titular do órgão ou entidade a ser auditada, expondo-lhe o objeto de sua missão. A identificação far-se-á mediante a exibição de sua identificação funcional e da portaria de fiscalização expedida pelo Auditor-Chefe da Controladoria-Geral do Município;
- b)** no tratamento com autoridades e servidores, o Auditor Municipal de Controle Interno deverá conduzir-se de maneira cordial e respeitosa;
- c)** durante o exercício de suas funções, deverá agir de maneira discreta, não exprimindo críticas em público em qualquer hipótese, ainda que, em sua opinião, os aspectos de controle apresentem condições insatisfatórias em certas circunstâncias. Suas apreciações e seus comentários deverão constar dos relatórios de auditoria, nota de auditoria, recomendações técnicas, orientações técnicas e pareceres;
- d)** é vedado ao auditor, durante o processamento da auditoria, interferir em assuntos de ordem administrativa interna da alçada da unidade auditada, ou estabelecer polêmica com os servidores em qualquer nível nela em exercício;
- e)** o auditor deverá organizar, para seu uso pessoal, a legislação aplicável às atividades ligadas ao seu campo de ação;

- f) para solução de qualquer assunto divergente, o auditor não se reportará à direção do órgão auditado, mas ao Auditor-Chefe;
- g) o auditor deverá emitir seu Relatório de Auditoria, Nota de Auditoria, Recomendação Técnica, Orientação Técnica ou Parecer, fundamentado no objeto do trabalho realizado e na ponderada interpretação dos elementos examinados;
- h) ao relatar o resultado de sua inspeção deverá apresentar sugestões visando a modificar processos de controles obsoletos, insuficientes, excessivos ou dispendiosos em relação ao valor controlado. As sugestões devem ser formuladas em termos genéricos, de preferência com alternativas;
- i) na subscrição de documentos, o auditor torna-se responsável pelos exames efetuados e conclusões apontadas. Para assumir responsabilidade de tal alcance técnico, seja perante o administrador, seja perante os órgãos de controle externo, é necessário proceder a uma investigação acurada de todos os fatos sob exame;
- j) nos casos em que a legislação exige reserva ou confidencialidade, deverá manter absoluto sigilo de tudo quanto lhe for dado observar.

No exercício de suas atribuições o auditor terá livre acesso a todas as dependências do órgão auditado, assim como a documentos, valores e livros considerados indispensáveis ao cumprimento de suas atribuições, não lhe podendo ser sonegado, sob qualquer pretexto nenhum processo, documento ou informação (art. 43 e §§ 1º a 3º, da LM nº 1.785/2009).

1.4 Das Unidades de Controle Interno

As Unidades Setoriais, Seccionais e de Auditoria Interna criadas pela Lei nº 1.785, de 21 de dezembro de 2009, têm a finalidade de acompanhar a

execução orçamentária, financeira e patrimonial da despesa e da receita, assim como dos programas governamentais no âmbito dos órgãos ou entidades a que estejam vinculadas.

Com o advento da Lei nº 1.959, de 20 de fevereiro de 2013, cada órgão ou entidade do Poder Executivo Municipal deve conter em sua estrutura uma unidade de controle interno.

Cada unidade de controle interno tem vinculação administrativa e funcional ao órgão ou entidade ao qual pertença e vincula-se tecnicamente à Controladoria-Geral do Município.

Em conformidade com o Decreto nº 3.294, de 23 de fevereiro de 2012, a unidade de controle interno tem as seguintes atribuições:

- I. acompanhar a execução orçamentária, financeira e patrimonial da despesa e da receita, assim como dos programas governamentais;
- II. cumprir e fazer cumprir orientações no tocante a observância das diretrizes estabelecidas para cada área de competência e das normas e procedimentos de controle interno estabelecidos pela Controladoria-Geral do Município;
- III. elaborar relatório anual de atividades da unidade de controle interno, com orientação e aprovação da Controladoria-Geral do Município;
- IV. utilizar planos e roteiros disponibilizados pela Controladoria-Geral do Município, bem como informações, padrões e parâmetros técnicos para subsídio e realização das atividades de controle interno;
- V. assessorar os titulares dos órgãos e entidades nos assuntos de competência do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal;
- VI. apoiar a Controladoria-Geral do Município na coordenação da elaboração

da prestação de contas anual do Prefeito, a ser encaminhada ao Tribunal de Contas do Estado e à Câmara Municipal;

- VII. apoiar os Gerenciadores de Sistemas nas atividades de emissão e transmissão das prestações de contas mensais ao Tribunal de Contas do Estado;
- VIII. coordenar a elaboração da prestação de contas anual das entidades a que são vinculadas e dos fundos municipais, a ser encaminhada ao Tribunal de Contas do Estado;
- IX. coordenar a elaboração do relatório de gestão anual dos órgãos e das entidades a que são vinculadas, com base nas instruções da Controladoria-Geral do Município;
- X. apoiar o Controle Externo nas auditorias, fiscalizações ou inspeções nos órgãos ou entidades a que são vinculados;
- XI. acompanhar a implementação das recomendações e o atendimento das solicitações da Controladoria-Geral e dos órgãos de Controle Externo;
- XII. realizar diariamente a Conformidade de Suporte Documental.

Incumbe, ainda, às Unidades de Controle Interno, a emissão de parecer sobre as contas anuais do órgão ou entidade, nos termos exigidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Acre.

1.5 Dos Agentes Públicos de Controle Interno

Os agentes públicos de controle interno são os servidores lotados nas Unidades de Controle Interno, independentemente da carreira das quais são provenientes, para exercerem as atribuições de controle interno administrativo no órgão ou entidade a que se vinculam, tarefa essencial na gestão de riscos.

O servidor da Unidade de Controle Interno, ao iniciar suas tarefas, com base no cronograma estabelecido no Plano Anual de Atividades – PAA, deverá informar previamente ao responsável pela atividade a ser acompanhada, a data de início dos trabalhos e, se for o caso, solicitar os documentos necessários à execução.

No tratamento com autoridades e servidores, o servidor da Unidade de Controle Interno deverá conduzir-se de maneira cordial e respeitosa.

Durante o exercício de suas atividades deverá agir de maneira discreta, não exprimindo críticas em público em qualquer hipótese, ainda que, em sua opinião, os aspectos de controle apresentem condições insatisfatórias em certas circunstâncias. Suas verificações e observações deverão constar das informações encaminhadas à Controladoria-Geral do Município (CGM).

É vedado ao servidor da Unidade de Controle Interno, durante suas atividades de acompanhamento de controle interno, interferir em assuntos de ordem administrativa interna da alçada do órgão ou entidade, ou estabelecer polêmica com os servidores em qualquer nível ali em exercício.

Durante as atividades de acompanhamento da gestão, se verificado fato digno de correção que não exija interpretação de legislação ou que não tenha natureza controversa, o servidor da Unidade de Controle interno poderá, desde logo, alertar o responsável pelo processo/atividade acompanhada para que proceda à referida correção ou ajustamento.

2. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

De acordo com a Instrução Normativa SFC/CGU nº 03/2017, Auditoria Interna Governamental é:

Atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações dos órgãos e entidades. Deve buscar auxiliar os órgãos e entidades a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de

governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

A atividade de auditoria interna deve ser desempenhada com o propósito de contribuir para o cumprimento da missão institucional do Município. Os destinatários dos serviços de avaliação e consultoria prestados pela CGM são a Alta Administração, os gestores e a sociedade.

2.1 Avaliação

Os serviços de avaliação prestados pela CGM compreendem a análise objetiva de evidências pelo Auditor Municipal de Controle Interno, com vistas a fornecer opiniões ou conclusões em relação à execução das metas previstas no plano plurianual; à execução dos programas de governo e dos orçamentos anuais; à regularidade, à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública.

Além de avaliar os aspectos citados anteriormente, o trabalho de avaliação deve buscar formentar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos relativos ao objeto e à unidade auditada, os quais mantêm forte relação entre si. Portanto, avaliar a eficácia desses três processos e contribuir para o seu aprimoramento, é também um dos objetivos das equipes de auditoria.

2.1.1 Dimensão Aprimoramento da Governança

A equipe de auditoria deve avaliar se os mecanismos de governança da unidade auditada atingem objetivos, tais como: promoção da ética e de valores; gerenciamento do desempenho organizacional e *accountability*; comunicação sobre riscos e controles aos demais atores da unidade auditada; coordenação das atividades e comunicação das informações entre os auditores internos e externos e a Administração.

2.1.2 Dimensão Gerenciamento de Riscos

A equipe de auditoria deve avaliar questões como: se os riscos significativos são identificados e avaliados; se as respostas aos riscos são estabelecidas de forma compatível com o apetite a risco da unidade auditada e se as informações sobre riscos relevantes são coletadas e comunicadas de forma oportuna, permitindo que os responsáveis cumpram com as suas obrigações. A equipe deve, ainda, buscar identificar potenciais riscos de fraude e verificar se a organização possui controles para tratamento desses riscos.

2.1.3 Dimensão Controles Internos da Gestão

Na avaliação dos controles internos, a equipe de auditoria deve considerar os seguintes componentes: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento. Deve-se verificar, ainda, se os controles são efetivos e eficazes na mitigação dos riscos a eles associados, considerando como atua a Alta Administração na sua prerrogativa de responsável pela implementação de controles e posterior supervisão do seu funcionamento. A avaliação sobre os controles deve contemplar o alcance dos objetivos estratégicos; a confiabilidade e a integridade das informações; a salvaguarda de ativos e aspectos de conformidade com leis e regulamentos, entre outros.

A avaliação compreende as seguintes etapas:

a) Planejamento: um trabalho individual de avaliação deriva de um planejamento global efetuado anteriormente pela CGM, no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna. Na realização do planejamento do trabalho individual de avaliação, são realizados levantamentos preliminares e análise dos principais riscos e das medidas de controles existentes, para se chegar ao objetivo daquela avaliação e à delimitação do escopo. Nessa etapa, define-se a quais questões sobre o objeto auditado aquele trabalho

específico pretende responder. São definidos, ainda, os testes a serem executados e as técnicas que serão utilizadas, os quais comporão o programa de trabalho. Com base nas necessidades levantadas, é possível, também, adotar medidas para prover os recursos humanos e os materiais necessários à execução da atividade.

b) Execução: consiste em colocar em prática o programa de trabalho definido na etapa de planejamento. Serão realizados os testes previstos, por meio das técnicas de auditoria selecionadas, e registrados os achados da equipe de auditoria, com base nos resultados obtidos. Os achados possibilitarão responder às questões de auditoria levantadas na fase de planejamento, atendendo ao objetivo estabelecido inicialmente para a avaliação.

Nesse processo de coleta e de análise de dados, a equipe de auditoria irá comparar a situação encontrada com os critérios preestabelecidos no programa de trabalho. Os resultados dessa comparação, os denominados achados de auditoria, deverão estar apoiados em evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis.

2.2 Consultoria

Por natureza, os serviços de consultoria representam atividades de assessoria e aconselhamento, realizados a partir de solicitação específica formalizada pela Alta Administração. Os serviços de consultoria podem abordar assuntos estratégicos da gestão, como os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos, e ser condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da unidade auditada.

Ao prestar serviços de consultoria, a CGM não pode assumir qualquer responsabilidade inerente à Administração, notadamente as de natureza decisória ou deliberativa.

São tipos de serviços de consultoria as atividades de assessoramento/aconselhamento e treinamento. Essas atividades podem ser

adaptadas para atender a problemas específicos identificados pelos órgãos e entidades, desde que não comprometam a autonomia técnica da CGM e a objetividade dos auditores.

2.2.1 Assessoramento

Os serviços de assessoramento geralmente caracterizam-se pela proposição de orientações em resposta a questões formuladas pela gestão. Tais serviços não se destinam a responder questionamentos que ensejem pedidos de autorização ou de aprovação, como “**posso fazer?**” e “**sim ou não?**”, pois a tomada de decisão é competência exclusiva do gestor, devendo essa atividade ser mais uma fonte de informações a subsidiar sua decisão.

2.2.2 Treinamento

Os serviços de treinamento decorrem da identificação, pelos auditores ou pelos gestores, de oportunidades ou de necessidades de melhoria em processos de trabalho, que podem ser proporcionadas por meio de atividades de capacitação conduzidas pela CGM. Não obstante, para se caracterizar como um serviço de consultoria, os treinamentos devem ter como objetivo o aperfeiçoamento dos processos de governança, de gerenciamento de risco e a implementação de controles internos na organização.

A principal diferença entre a avaliação e a consultoria consiste na origem da demanda: a própria CGM, no primeiro caso, e a administração da unidade auditada, no segundo caso.

A auditoria governamental, embora apresente muitas semelhanças com a auditoria independente, tem suas especificidades, dentre as quais se pode destacar:

- a) a obtenção e análise de evidências relativas à utilização dos recursos públicos, que contribuem diretamente para a garantia da *accountability* nas

suas três dimensões, quais sejam: transparência, prestação de contas e responsabilização;

- b)** a contribuição para a melhoria dos serviços públicos por meio da avaliação da execução de programas de governo e da aferição do desempenho dos órgãos e das entidades no seu papel precípua de atender a sociedade;
- c)** a atuação com vistas à proteção do patrimônio público.

2.3 Tipos de Auditoria

No âmbito da Controladoria-Geral do Município, a auditoria interna governamental está classificada em:

a) auditoria de conformidade, composta por auditorias de gestão da ação governamental, contábil e especial;

b) auditoria operacional.

As atividades de auditoria interna, em qualquer das modalidades, devem ser realizadas no âmbito do Poder Executivo do Município de Rio Branco, por servidores integrantes da Carreira de Auditoria Municipal de Controle Interno.

2.3.1 Auditoria de Conformidade

De acordo com a INTOSAI (ISSAI 400), auditoria de conformidade é a avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com normas aplicáveis identificadas como critérios. As auditorias de conformidade são realizadas para avaliar se as atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada.

O objetivo da auditoria de conformidade, portanto, é examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão e dos responsáveis, quanto aos aspectos

contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial.

2.3.2 Auditoria Operacional

De acordo com a INTOSAI (ISSAI 300), a auditoria operacional é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

A classificação de uma auditoria como conformidade ou operacional dependerá do objetivo nela prevalecente, já que as duas vertentes compõem o mesmo todo da auditoria governamental e, às vezes, o objetivo de uma auditoria pode levar o seu escopo a contemplar as duas abordagens no mesmo trabalho.

2.4 Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna

A definição do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAAAI é a etapa de identificação dos trabalhos a serem realizados prioritariamente durante o exercício. O planejamento deve considerar as estratégias, os objetivos, as prioridades e metas da unidade selecionada e os riscos a que seus processos estão sujeitos. O resultado é um plano de auditoria baseado em riscos.

No planejamento da execução das auditorias, devem ser considerados os conhecimentos adquiridos em decorrência dos trabalhos de avaliação e consultoria realizados anteriormente.

O PAAAI deve considerar a necessidade de rodízio de ênfase sobre os objetos auditáveis, evitando o acúmulo dos trabalhos de auditoria sobre um mesmo objeto, de forma a permitir que objetos considerados de menor risco também possam ser avaliados periodicamente.

O PAAAI deve ser flexível, considerando a possibilidade de mudanças

significativas nas áreas de maior risco ou mesmo alterações de condições externas.

O PAAAI, com a respectiva previsão dos recursos necessários à sua implementação, será aprovado pelo Auditor-Chefe.

O Auditor-Chefe deve zelar pela adequação e disponibilidade de recursos (humanos, financeiros e tecnológicos) para o cumprimento do PAAAI, devendo, se necessário, submeter eventuais dificuldades ao Prefeito. Os recursos devem ser:

a) suficientes: em quantidade necessária para a execução dos trabalhos;

b) apropriados: que reúnam as competências, habilidades e conhecimentos técnicos requeridos pela auditoria; e

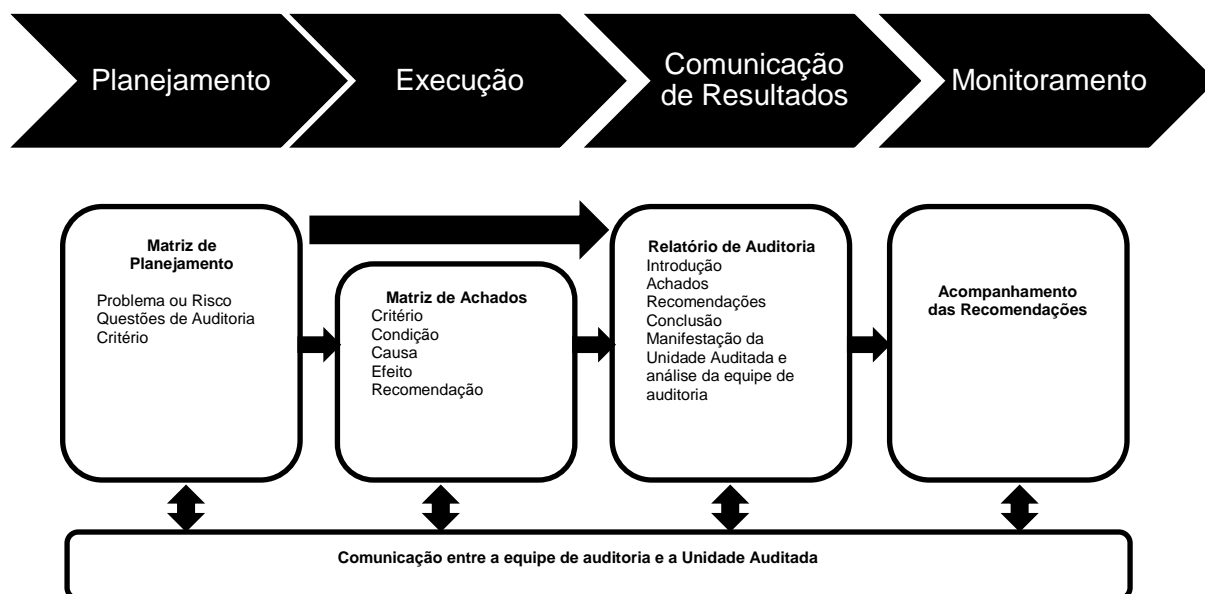
c) eficazmente aplicados: utilizados de forma a atingir os objetivos do trabalho.

2.5 Fases da auditoria

Um processo pode ser entendido como uma sequência de ações integradas, estruturadas e mensuráveis que produzem um resultado que agrega valor na percepção do cliente interno e/ou externo. A auditoria, neste contexto, refere-se ao processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição, para determinar a extensão na qual critérios aplicáveis são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado.

O processo de auditoria pode ser dividido em quatro fases: planejamento, execução, comunicação dos resultados (relatório) e monitoramento.

Figura 1 - Ciclo de Auditoria



Fonte: adaptado de THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. IPPF – Supplemental Guidance, Practice Guide.
Audit Reports: Communicating Assurance Engagement Results. IIA Global, oct. 2016.p.13, (apud CGU, Manual de Orientações Técnicas, https://wiki.cgu.gov.br/index.php/Orienta%C3%A7%C3%A3o_Pr%C3%A1tica:_Relat%C3%B3rio_de_Auditoria)

2.5.1 Planejamento da Auditoria Interna Governamental

O planejamento consiste em um processo dinâmico e contínuo, o qual, para ser realizado adequadamente, requer conhecimento razoável sobre a unidade e o objeto auditados. Dessa forma, é recomendável que os auditores ao planejarem os trabalhos, realizem pesquisas, entrevistem pessoas que trabalham na unidade auditada ou com o objeto que será auditado, e interajam com a Alta Administração, a fim de tornar mais precisas as informações nas quais irão se basear para realizar suas atividades¹.

O planejamento cumpre os seguintes papéis, que contribuem diretamente para a efetividade e a qualidade dos trabalhos de auditoria:

- a) auxilia o auditor a organizar o trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente;

¹ Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

- b)** ajuda a identificar os recursos necessários e a assegurar a eficiência do seu uso;
- c)** permite a elaboração de cronogramas de trabalho realistas;
- d)** auxilia o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas mais importantes da auditoria;
- e)** auxilia na seleção dos membros da equipe de trabalho;
- f)** facilita o trabalho de supervisão e de revisão;
- g)** auxilia o auditor a identificar e a resolver tempestivamente problemas potenciais;
- h)** apoia o auditor na tomada de decisão a respeito de mudanças que venham a ocorrer durante o trabalho.

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

O processo inicia-se com o planejamento dos trabalhos, quando se determina, previamente, quais são os objetivos a serem atingidos e como se deve fazer para alcançá-los. Nesta etapa, especificam-se o alcance da auditoria, critérios, metodologia a ser aplicada, tempo e recursos requeridos para garantir que sejam contempladas as atividades, processos, sistemas e controles mais importantes.

Essa etapa é distinta das dimensões de planejamento que levam em consideração a extensão do tempo: estratégico, tático e operacional.

Os planejamentos estratégico e tático dizem respeito à determinação de todas as atividades que serão desenvolvidas no órgão ou entidade e são de responsabilidade de seus dirigentes.

O planejamento operacional é de responsabilidade da equipe de auditoria e constitui uma etapa fundamental para o sucesso do trabalho.

Na dimensão operacional, é imprescindível que seja alocado o tempo adequado para a realização da auditoria, pois a tentativa de abreviá-lo muitas vezes redundará em problemas na fase de execução, que poderão provocar um acréscimo no tempo total da realização, além de repercussões negativas na qualidade.

Quadro 1 – Dimensões do Planejamento

Planejamento (Dimensão)	Extensão e Tempo	Produto (Instrumento)	Conteúdo
Estratégico	Planejamento geral de longo prazo	Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna	Planejamento de todas as atividades de auditoria que serão realizadas em períodos determinados. Incluem métodos de seleção, hierarquização e priorização de objetos, com base em critérios de relevância, materialidade, risco e oportunidade, dentre outras técnicas de alocação de recursos.
Tático	Planejamento geral de médio prazo		
Operacional	Planejamento em relação a um trabalho de auditoria individual	Programa de Auditoria	Primeira fase de um procedimento de auditoria específica.

Este Manual trata do planejamento operacional. O planejamento estratégico e tático da CGM são tratados em normativos específicos.

2.5.2 Execução

Nesta fase, também conhecida como “trabalho de campo”, dado que é predominantemente executada nas dependências da unidade auditada, o Programa de Auditoria é executado mediante a aplicação dos procedimentos e técnicas estabelecidos na fase de planejamento.

É nesta fase que o auditor, por meio de uma sequência lógica de atividades estabelecidas no Programa de Auditoria, aplica os procedimentos de auditoria, realiza testes, coleta evidências, desenvolve os achados ou constatações e documenta o trabalho realizado, tudo com observância das normas, do método ou dos padrões de auditoria, com vistas à elaboração do relatório de auditoria.

2.5.3 Relatório de Auditoria (Comunicação dos Resultados)

O relatório é o produto final do processo de auditoria. É o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe de auditoria comunica o objetivo e as questões de auditoria; a metodologia utilizada; os achados de auditoria; as conclusões; e a proposta de encaminhamento.

Composto basicamente de três atividades – elaboração, revisão e distribuição do relatório, o trabalho desta fase da auditoria exige a observação de uma série de requisitos, critérios e atributos em relação à comunicação, linguagem, aparência e precisão do relatório.

2.5.4 Monitoramento

O monitoramento, última fase da auditoria, constitui-se em um acompanhamento das providências adotadas (ou não) pela unidade auditada, em resposta às recomendações e determinações expostas no produto da auditoria.

2.6 Padrões de auditoria interna governamental

Todo o trabalho de auditoria, desde seu planejamento até a conclusão do relatório, é supervisionado e coordenado por diretor de Departamento da CGM e/ou pelo Auditor-Chefe.

Compete ao supervisor da auditoria:

a) orientar a equipe de auditoria quanto à vinculação ao objetivo da

fiscalização;

- b)** revisar e aprovar a Matriz de Planejamento, antes do início da execução;
- c)** acompanhar o desenvolvimento dos trabalhos desde o início do planejamento até a conclusão do relatório;
- d)** analisar, juntamente com a equipe, a Matriz de Achados cuja elaboração inicia-se já na fase de execução;
- e)** analisar, juntamente com a equipe, a Matriz de Responsabilização;
- f)** sempre que possível e relevante, participar da reunião de apresentação e da reunião de encerramento.

Compete ao coordenador da auditoria:

- a)** promover as discussões da equipe a respeito do escopo, procedimentos e técnicas a serem utilizados, incentivando os demais membros a apresentarem propostas e a decidirem por consenso. No caso de divergência de opiniões, deve-se buscar a opinião do supervisor. Permanecendo a divergência, prevalecerá a proposta do supervisor;
- b)** representar a equipe de auditoria perante o órgão/entidade fiscalizado, providenciando a entrega do ofício de representação ao dirigente (ou representante por ele designado) e a emissão das solicitações de auditoria requerendo documentos e informações e responsabilizando-se pela coordenação das reuniões com os fiscalizados;
- c)** zelar pelo cumprimento dos prazos;
- d)** revisar e entregar a versão final do relatório, com a anuência dos demais membros;
- e)** registrar, caso julgue relevante, eventuais discordâncias quanto a não

aprovação de quaisquer aspectos da Matriz de Planejamento pelo supervisor. Tal registro deverá constar como observação na própria matriz objeto da divergência.

2.6.1 Designação da Equipe de Auditoria e procedimentos prévios

A designação da equipe de auditoria é feita em Portaria de Fiscalização, na qual deverão ser identificados:

- a)** o coordenador;
- b)** o supervisor;
- c)** o(s) auditor(es);
- d)** o objetivo do trabalho;
- e)** o órgão/entidade fiscalizado;
- f)** a fase de planejamento;
- g)** as fases de execução e de elaboração do relatório, quando conhecidas.

Nas hipóteses de afastamento legal do supervisor, a supervisão deverá ser feita pelo respectivo substituto.

O processo de auditoria interna correspondente deverá ser autuado na data da emissão da Portaria de Fiscalização (Anexo XIV).

Nas auditorias cujo prazo total de duração (planejamento, execução e elaboração do relatório) estimado inicialmente seja superior a vinte dias úteis, a fase de planejamento deve ser realizada antes da definição das fases de execução e de elaboração do relatório, observando-se que a portaria de fiscalização deverá prever apenas a fase de planejamento e, posteriormente, novas portarias definirão as fases de execução e elaboração do relatório.

Sempre que o elemento surpresa não for essencial ao desenvolvimento dos trabalhos, após a emissão da portaria de fiscalização, o Auditor-Chefe encaminhará, com a antecedência necessária, ofício de comunicação da

auditoria ao dirigente do órgão/entidade informando que esse se encontra sob fiscalização, o objetivo, a data provável para apresentação da equipe, solicitando, além dos documentos e informações, disponibilização de ambiente reservado e seguro para instalação da equipe e designação de uma pessoa de contato do órgão/entidade.

O ofício de apresentação e a solicitação de auditoria (Modelo 2) deverão alertar ao responsável para as penalidades previstas na Lei nº 1.785, de 21 de dezembro de 2009, no caso de sonegação de informações.

A solicitação de auditoria, a qual se constituirá em papel de trabalho da fiscalização, dar-se-á preferencialmente por mensagem eletrônica, que produzirá prova do envio e entrega ao seu destinatário, assim como de seu conteúdo original, incluindo os arquivos anexos, presumindo-se entregue caso o recebimento não seja negado pelo sistema usado pelo destinatário.

Os documentos fornecidos pelo gestor devem identificar quem os elaborou ou forneceu e a fonte da informação, além de estarem legíveis, datados e assinados. A equipe de auditoria deverá identificar os documentos recebidos, correlacionando-os ao item da solicitação de auditoria a que se referem.

A primeira solicitação de auditoria da fase de execução deve ser entregue com antecedência, de forma a agilizar os trabalhos e garantir a disponibilização dos documentos e condições de realização da auditoria.

3. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

De acordo com a INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*), o planejamento de auditoria é a fase na qual a equipe de auditoria:

- a) estabelece os termos nos quais a auditoria será executada, inclusive o objeto, os critérios adequados e o prazo de realização;
- b) obtém conhecimento específico, substantivo e metodológico da entidade e do objeto a ser auditado, bem como do contexto relacionado aos trabalhos;

- c) realiza avaliação de riscos, inclusive de fraude e de possíveis restrições aos trabalhos;
- d) elabora o planejamento do trabalho em si, explicitado por meio do Programa de Auditoria.

Durante o planejamento, a equipe de auditoria deve avaliar quais os procedimentos a serem usados para coletar evidências de auditoria suficientes e apropriadas, que respondam ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria. As decisões da equipe de auditoria sobre a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria irão impactar na evidência de auditoria a ser obtida. Dessa forma, pode-se dizer que a escolha dos procedimentos dependerá da avaliação de risco ou análise de problema.

Além disso, é no planejamento que é verificado o grau de dificuldade/complexidade da auditoria a ser realizada. Essa correta identificação é essencial para a escolha dos auditores (número, experiência e conhecimentos) e para a definição de prazos condizentes com os resultados esperados, evitando erros e inconsistências e a necessidade de intervenções no trabalho.

Considerando que o programa de uma auditoria envolve aspectos estratégicos e operacionais, tem-se que:

- **Estrategicamente**, o planejamento deve definir o escopo, os objetivos e a abordagem da auditoria. O escopo compreende o objeto e os critérios que os auditores utilizarão para avaliar e relatar acerca do objeto, e está diretamente relacionado com os objetivos. Os objetivos referem-se àquilo que a auditoria pretende alcançar. A abordagem descreverá a natureza e extensão dos procedimentos a serem aplicados para reunir evidências de auditoria. A auditoria deve ser planejada para reduzir os riscos de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.

- **Operacionalmente**, o planejamento implica estabelecer um cronograma para a auditoria e detalhar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria. Durante o planejamento, os auditores devem designar os membros de suas equipes de modo apropriado e identificar os recursos que possam ser necessários, tais como especialistas na matéria, a necessidade de deslocamentos, apoio para realização de entrevistas, dentre outros.

3.1 Programa de Auditoria

O Programa de Auditoria é um documento que sintetiza o planejamento, apresentando o roteiro a ser seguido pelo auditor na execução do seu trabalho. É desenvolvido para garantir a coleta de evidência de auditoria suficiente e apropriada que permita ao auditor desenvolver os achados, as conclusões e as recomendações de auditoria em resposta ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria.

O Programa de Auditoria explicita os procedimentos a serem executados e as técnicas que serão utilizados, bem como, de acordo com o levantamento das necessidades feito pela equipe de auditoria, aponta as medidas para se prover os recursos humanos e materiais necessários à execução da auditoria.

O Programa de Auditoria deve ser elaborado em conjunto com a equipe da auditoria.

Também é desejável que o planejamento permita flexibilidade, de modo que o auditor possa se beneficiar das percepções obtidas no curso da auditoria. Considerações práticas, tais como a disponibilidade de dados e a dificuldade em obter documentos junto à unidade auditada, podem restringir a escolha de métodos previamente considerados de acordo com as melhores práticas.

A elaboração de um adequado Programa de Auditoria exige:

- a determinação precisa dos objetivos do exame, ou seja, a identificação sobre o que se deseja obter com a auditoria;

- a identificação do universo a ser examinado;
- a definição e o alcance dos procedimentos a serem utilizados;
- a localização do objeto ou unidade examinada;
- o estabelecimento das técnicas apropriadas;
- a estimativa dos homens x horas necessários à execução dos trabalhos;
e
- a referência quanto ao uso de material e/ou documentos de exames prévios ou outras instruções específicas.

3.2 Levantamento Preliminar

Levantamento preliminar é a coleta e a guarda de informações de caráter geral destinadas a subsidiar a elaboração das demais atividades de planejamento e a realização da auditoria.

O desenvolvimento das diversas etapas do planejamento requer o conhecimento e a compreensão adequada do órgão/entidade que se pretende auditar, incluindo os aspectos legais, operacionais e administrativos. Nesse ponto, o levantamento preliminar é essencial para um planejamento adequado. O levantamento preliminar auxilia na etapa posterior, de execução do trabalho, e pode concluir pela inviabilidade da auditoria ou estabelecer as diretrizes iniciais para o desenvolvimento das etapas subsequentes.

Para otimizar os trabalhos, no levantamento preliminar podem ser feitas solicitações de auditoria, pesquisas em sistemas, busca de informações em relatórios de auditoria e/ou papéis de trabalho anteriores com o mesmo objeto.

3.3 Critérios e Técnicas de Amostragem

Na análise de problemas, o auditor aplica testes de aderência às normas e aos procedimentos em relação a cada ponto de controle, mediante a aplicação do método amostral, que consiste na escolha de uma parte dos elementos de uma população (processos licitatórios, convênios assinados, total de transações bancárias ou contábeis, servidores lotados em um órgão etc.) de forma que espelhe, com segurança técnica, todo o universo analisado em relação aos resultados encontrados no trabalho.

A utilização do método amostral objetiva tornar o trabalho mais viável, ao considerar o custo/benefício. Nesse sentido, o artigo 24 da Lei nº 1.959, de 20 de fevereiro de 2013, estabelece como uma das diretrizes das atividades dos órgãos e entidades a “supressão de controles meramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco”.

A auditoria interna adotará a **Tabela Philips²** para definição de amostras, apresentada abaixo:

Tabela 1 – Dimensões do Planejamento

Tamanho da população	Tamanho da amostra	Índice de problemas
10-19	11	01
20-50	13	01
51-100	20	02
101-200	35	03
201-500	42	04
501-1000	55	05
1001-2000	70	06
2001-5000	90	12
5001-10000	150	24
10001-20000	220	36
20001-50000	280	48
Maior que 50001	350	60

² Elaborada pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFCI), para seleção de amostras e visa à padronização mínima dos procedimentos de auditoria.

Na última coluna da Tabela Philips, é estabelecido o número de problemas aceitáveis dentro de determinada população. Isto posto, cada resultado amostral, a partir de sua definição, é então confrontado com um nível tolerado de erros. Se, porventura, os resultados avaliados pelo auditor no decorrer do trabalho ultrapassarem os limites preestabelecidos, infere-se que o achado reflete um problema recorrente não apenas no conjunto de elementos da amostra, mas em toda a população. O auditor, então, deve indicar que os controles não são adequados. Vale ressaltar que esta tabela assegura uma margem estatística de 95% de segurança na opinião relatada pelo auditor em sua análise.

3.4 Matriz de Planejamento

A Matriz de Planejamento é o papel de trabalho em que são registrados os passos e procedimentos a serem realizados na fase de execução, para que o objetivo da auditoria seja alcançado.

O propósito da Matriz de Planejamento é auxiliar a elaboração conceitual do trabalho e a orientação da equipe na fase de execução.

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

A Matriz de Planejamento é um instrumento flexível e o seu conteúdo pode ser atualizado ou modificado pela equipe à medida que o trabalho de auditoria progride.

Uma vez definidos o problema e as questões de auditoria, a equipe ou a supervisão deve elaborar a Matriz de Planejamento. Trata-se de quadro resumo das informações relevantes do planejamento de uma auditoria.

A Matriz de Planejamento deverá conter, no mínimo, os seguintes campos:

- a)** questões de auditoria;
- b)** informações requeridas;

- c) fontes de informações;
- d) método ou procedimento de coleta de dados, citando, inclusive, as técnicas de auditoria a serem empregadas;
- e) possíveis achados.

O Anexo V apresenta o modelo de Matriz de Planejamento adotado pela CGM.

3.4.1 Questão de Auditoria

A questão de auditoria é o elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos de auditoria, das metodologias e técnicas a serem adotadas e dos resultados que se pretende atingir.

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

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

As questões de auditoria devem ser:

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

O ideal é que o planejamento seja feito adequadamente e as questões de auditoria previstas sejam suficientes, para, ao respondê-las, atingir o resultado

esperado da auditoria. Entretanto, no caso de ser necessário acrescentar novas questões de auditoria, é essencial que os prazos do trabalho sejam revistos.

3.4.2 Informações Requeridas e Fontes

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

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

3.4.3 Método de Coleta de Dados

Uma vez definida a validade da Matriz de Planejamento, passa-se à elaboração dos instrumentos de coleta de dados que serão utilizados durante a execução da auditoria. Cada técnica de coleta de dados – entrevista, questionário, grupo focal e observação direta – possui um instrumento próprio, a ser desenhado de forma a garantir a obtenção de informações relevantes e suficientes para responder às questões de auditoria.

Toda a equipe deve envolver-se na elaboração dos instrumentos de coleta de dados, os quais devem ser testados para garantir a sua consistência. A realização do **teste-piloto** permite, ainda, conferir as premissas iniciais acerca do funcionamento do objeto auditado e a qualidade e confiabilidade dos dados. Para obter um quadro representativo, a equipe deve escolher para a realização do **teste-piloto** um local ou aspecto do objeto da auditoria que apresente dificuldades potenciais à condução dos trabalhos, permitindo que a equipe antecipe os problemas que poderão ser enfrentados. Além disso, os dados coletados permitirão ajustar o tamanho da amostra e assegurar que a

estratégia metodológica selecionada oferecerá resposta conclusiva à questão de auditoria.

3.4.4 Padrões de Auditoria Interna Governamental – Planejamento

O coordenador da equipe de auditoria deve assegurar que o tempo disponível para a fase de planejamento seja suficiente para a consecução dos objetivos desta fase, de forma a garantir os seguintes aspectos básicos:

- a)** nível de detalhamento suficiente, de modo a maximizar a relação entre o provável benefício da fiscalização e o seu custo total;
- b)** obtenção e análise das informações disponíveis e necessárias sobre o objeto fiscalizado, inclusive quanto aos sistemas informatizados e aos controles interno a ele associados;
- c)** suficiente discussão, no âmbito da equipe de auditoria e entre esta e o supervisor, a respeito da definição do escopo, dos procedimentos e técnicas a serem utilizados;
- d)** teste e revisão dos formulários, questionários e roteiros de entrevista, a serem utilizados na fase de execução.

4. EXECUÇÃO

Segundo a ISSAI 100 (Princípios Fundamentais de Auditoria no Setor Público), a execução é a fase na qual se deve realizar os procedimentos de auditoria planejados para obter evidência, além de se avaliar as evidências de auditoria e extrair conclusões.

A fase de execução da auditoria consiste na análise dos dados coletados, visando à obtenção de evidências apropriadas e suficientes para fundamentar os achados e as conclusões em resposta ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria, bem como formular recomendações (ISSAI 3000).

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

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

Dessa forma, verifica-se que na etapa da execução, a equipe de auditoria coloca em prática o Programa de Auditoria que foi definido na fase anterior, o planejamento.

Durante a execução, serão efetuados os testes previstos, por meio das técnicas de auditoria selecionadas, e, com base nos resultados obtidos, elaborados os registros dos achados de auditoria, sintetizados na Matriz de Achados.

Os achados devem responder:

- às questões de auditoria levantadas na fase de planejamento, para atender ao objetivo estabelecido inicialmente; e
- às questões que porventura surgirem durante o desenvolvimento do trabalho e que se mostrem relevantes e conexas ao objetivo da auditoria.

Nesse momento, dependendo das técnicas de auditoria definidas na etapa de planejamento, haverá uma maior atuação da equipe *in loco*, ou seja, nas dependências da unidade auditada. Parte daí, a referência comumente atribuída a essa etapa como “trabalho de campo”, também chamada de “fase de condução da auditoria” ou de “execução do trabalho de auditoria”, sendo a boa comunicação entre auditores e auditados fundamental para o sucesso dessa fase.

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

4.1 Comunicação com a Unidade Auditada

O estabelecimento de uma comunicação eficaz com a unidade auditada durante todo o processo de auditoria é fundamental para o bom desenvolvimento dos trabalhos.

Com o estabelecimento de uma boa comunicação, a equipe de auditoria pode melhorar a compreensão sobre o objeto auditado, o acesso a fontes de informação, a dados e a esclarecimentos advindos da unidade auditada sobre os achados ou sobre quaisquer aspectos que possam ter influência sobre a opinião da equipe de auditoria.

É imprescindível, portanto, que os auditores mantenham boas relações profissionais com todas as partes envolvidas no processo de auditoria, promovam um fluxo de informações livre e aberto, respeitando os requisitos de

confidencialidade, e conduzam discussões em um ambiente de mútuo respeito e compreensão do papel e das responsabilidades das partes envolvidas.

A equipe de auditoria deve estabelecer canais de comunicação diretos com os responsáveis pela unidade auditada e se comunicar com estes a respeito da dinâmica, do objeto e do alcance do trabalho; do período planejado para sua realização; da importância de serem disponibilizados tempestivamente informações e documentos; dos achados - em caso de não se tratar de trabalho no qual o sigilo é fundamental para a coleta de evidências; de riscos imediatos e significativos identificados pela equipe e de outros assuntos necessários ao andamento do trabalho.

Eventuais dificuldades encontradas pela equipe e que se constituam em limitações de acesso a informações necessárias à realização do trabalho, devem ser comunicadas ao supervisor da auditoria, de imediato e formalmente, com solicitação da adoção das providências necessárias à continuidade dos trabalhos de auditoria.

Para uma adequada execução da auditoria, a comunicação com o auditado deve se dar de forma clara e eficiente. A equipe deve se preocupar em efetuar as solicitações de informações, documentos e processos de maneira formal, pois a negativa ou a dificuldade em conseguir os materiais necessários à execução do trabalho devem ser formalizadas para subsidiar a informação de limitação ou restrição à auditoria.

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

De maneira formal e escrita, ou não, seguem formas de comunicação com a unidade auditada durante os trabalhos de auditoria:

a) Ofício de Comunicação de Fiscalização (Anexo XI);

- b)** Portaria de Fiscalização (PF) (Anexo XIV);
- c)** Reunião de Abertura dos Trabalhos;
- d)** Solicitação de Auditoria (SA) (Anexo XV);
- e)** Recomendação Técnica (RT).

É importante que os documentos e a sua forma de encaminhamento sigam as regras de comunicação oficial, inclusive quanto à competência e assinatura. Também não devem ser consideradas excluídas as interlocuções presenciais da equipe de auditoria com a unidade auditada em função da aplicação das técnicas previstas nos testes, tais como entrevistas e observação direta.

4.1.1 Ofício de Comunicação de Fiscalização

Tendo em vista que o respeito e a colaboração devem prevalecer na relação entre a CGM e a unidade auditada, é considerada uma boa prática encaminhar documento formal ao titular do órgão/entidade auditada, informando-o sobre as diretrizes do trabalho que será realizado, assim que essas diretrizes forem definidas. Cabe ao Auditor-Chefe determinar quando essa comunicação será encaminhada: se antes ou após a etapa de planejamento da auditoria. É necessário, contudo, que esse documento seja enviado antes de serem realizados levantamentos ou aplicados testes de auditoria pela equipe.

4.1.2 Portaria de Fiscalização

Portaria de Fiscalização (PF) é o documento que credencia os auditores para a realização dos trabalhos junto aos órgãos e entidades do Poder Executivo Municipal, permitindo livre acesso a todas as dependências e a quaisquer documentos e informações necessários para realização dos trabalhos, nos termos do artigo 43 da Lei nº 1.785/2009.

A Portaria de Fiscalização deve apresentar a equipe designada para a realização da auditoria, indicando os responsáveis pelas suas coordenação e

supervisão e informar o período total estimado de realização do trabalho, o seu objetivo e o escopo e previsão legal e/ou normativa para a realização do trabalho.

4.1.3 Reunião de Abertura dos Trabalhos

A reunião de abertura dos trabalhos tem por finalidade comunicar aos representantes da unidade auditada que o trabalho de auditoria foi iniciado, bem como apresentar as principais informações acerca de sua execução.

A reunião deve contar sempre que possível, com a participação do dirigente máximo da unidade auditada.

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

- a)** Comunicação do tipo de auditoria e do objetivo geral do trabalho;
- b)** Apresentação do cronograma, incluindo os prazos previstos para trabalho de campo, relatoria e datas prováveis das reuniões com a unidade auditada;
- c)** Apresentação da equipe de auditoria;
- d)** Identificação do representante da unidade auditada que possa atuar como interlocutor da equipe de auditoria;
- e)** Definição de recursos e da estrutura necessários para os trabalhos de campo, tais como disponibilização de espaço físico e de equipamentos, se for o caso;
- f)** Tratativas sobre acesso a instalações físicas, documentos e informações, inclusive quando houver dados sigilosos;
- g)** Exposição da dinâmica de auditoria, se o auditado não tiver familiaridade com esse processo;

- h) Indicação da forma de comunicação dos resultados;
- i) Indicação das responsabilidades do auditado;
- j) Exposição, por parte dos representantes da unidade auditada, caso queiram, de possíveis sugestões para o escopo da auditoria ou de quaisquer preocupações ou dúvidas sobre o trabalho.

Além disso, na reunião de abertura, a equipe deve informar da necessidade de adoção, por parte da unidade auditada, das seguintes medidas:

- a) Disponibilização de recursos e/ou apoio logístico adequado, tais como sala reservada segura, computadores e acesso à internet, quando necessários;
- b) Disponibilização de senhas de acesso aos sistemas corporativos da unidade auditada;
- c) Designação de um interlocutor que possua conhecimento das subunidades da unidade auditada.

A reunião de abertura poderá ser dispensada em caso de auditorias sigilosas ou quando houver indisposição da gestão para com a equipe de auditoria.

4.1.4 Solicitação de Auditoria (SA)

A Solicitação de Auditoria é o documento utilizado pela equipe de auditoria para solicitar à unidade auditada a apresentação de documentos, informações e esclarecimentos. Pode ser emitido antes, durante e depois do desenvolvimento dos trabalhos de campo.

A Solicitação de Auditoria deve ser enviada ao titular da unidade auditada, com cópia para a Unidade de Controle Interno respectiva.

Deve ser estabelecido prazo para atendimento das solicitações. Esse prazo deve levar em consideração o volume de informações requeridas, de modo que

o tempo seja suficiente para a unidade auditada providenciar o solicitado e para que os auditores tenham tempo para realizar posteriormente suas análises. É possível defini-lo em comum acordo com a unidade auditada, desde que o cronograma de realização dos trabalhos de auditoria não seja prejudicado.

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

- a)** base normativa e/ou legal que ampara a solicitação de documentos e informações;
- b)** definição do formato em que os dados devem ser encaminhados: se por meio físico (impresso), ou em meio eletrônico (e-mail, CD-ROM, pen-drive, sistema, entre outros);
- c)** orientações sobre a necessidade de identificação dos responsáveis e da fonte das informações, e sobre a necessidade de que os documentos enviados à equipe de auditoria estejam datados e assinados;
- d)** necessidade de a unidade auditada comunicar à equipe, no prazo estabelecido na SA, as situações em que as informações/documentos solicitados estiverem total ou parcialmente indisponíveis.

Sempre que possível, a equipe de auditoria deve manter contato presencial com os servidores diretamente envolvidos no atendimento à SA emitida, para prestar esclarecimentos sobre o seu conteúdo.

Nos casos de não atendimento parcial ou integral da Solicitação, a equipe de auditoria poderá adotar algumas das medidas a seguir:

- a)** reiterar a Solicitação de Auditoria e estabelecer um novo prazo para seu atendimento;

b) comunicar ao supervisor ou ao Auditor-Chefe para que atue junto aos representantes da unidade auditada, especialmente nos casos em que o atraso ou o não atendimento possam prejudicar o desenvolvimento dos trabalhos.

Todos os documentos, informações e esclarecimentos encaminhados pela unidade auditada e que sejam relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados do trabalho de auditoria, devem compor os papéis de trabalho da auditoria, conforme especificado na seção 4.6 Papéis de Trabalho, deste Manual.

4.1.5 Nota de Auditoria (NA)

A Nota de Auditoria é o documento emitido pela equipe de auditoria no decorrer dos exames, diante da identificação de providência a ser adotada imediatamente pela unidade auditada, de modo que aguardar a finalização do trabalho para expedir a recomendação necessária poderá resultar em danos aos cidadãos ou à Administração Pública. Pode ser utilizada, ainda, em outras situações que necessitem de esclarecimentos formais.

Por se tratar de um Produto de Auditoria, mas relacionado ao relatório ou parecer de auditoria emitido ao final da execução da Portaria de Fiscalização, o auditor deve fazer menção à existência da NA no relatório ou parecer conclusivo do trabalho, além de proceder à juntada quando da organização dos papéis de trabalho.

É importante que a Nota de Auditoria seja destinada ao titular do órgão/entidade auditada. As situações apresentadas na Nota de Auditoria devem observar os requisitos especificados na seção 4.3 Achados de Auditoria e conter recomendação para prevenir/corrigir a falha evidenciada.

A Nota de Auditoria deve conter prazo para atendimento da recomendação.

4.1.6 Recomendação Técnica (RT)

A Recomendação Técnica é o documento emitido pela equipe no decorrer dos exames, quando identificada falha meramente formal ou de baixa materialidade, que não deva constar no relatório de auditoria, mas para a qual devam ser adotadas providências para saneamento.

As situações apresentadas na Recomendação Técnica devem observar os requisitos especificados na seção 4.3 Achados de Auditoria e conter recomendação para prevenir/corrigir a falha evidenciada.

A Recomendação Técnica deve conter prazo para atendimento da recomendação, o qual pode ser definido em comum acordo com a unidade auditada.

4.2 Procedimentos e Técnicas de Auditoria

Durante os trabalhos de campo a equipe obtém grande quantidade de dados que devem ser organizados, separados e analisados. Serão selecionados aqueles que evidenciam os achados de auditoria e, portanto, ajudam a responder às suas questões. As outras informações devem ser descartadas, para não desviar a auditoria de seu foco e para não retardar a análise dos dados relevantes. Importante destacar que a organização dos papéis durante a coleta pode contribuir para uma maior agilidade durante a fase de produção do relatório.

O estágio inicial da análise de dados consiste em combinar os resultados obtidos de diferentes fontes. Não há método geral para fazer isso, mas é fundamental que o auditor trabalhe de forma cuidadosa e sistemática na interpretação dos dados e informações coletados. Para essa atividade, é necessário analisar argumentos e afirmações, consultar especialistas e fazer comparações. Também é vital que o auditor adote abordagem crítica e mantenha objetividade com relação às informações disponíveis. Ao mesmo

tempo, ele deve ser receptivo a diferentes argumentos e pontos de vista (ISSAI 3000/4.2 e 4.5, 2004).

4.2.1 Procedimentos de Auditoria

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

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

Os testes que caracterizam os procedimentos de auditoria são classificados em duas espécies:

- a) **Testes de Observância:** são aqueles destinados a obter razoável segurança de que os controles internos estão funcionando adequadamente; também conhecido como testes de aderência ou de conformidade; e
- b) **Testes Substantivos:** são os exames que visam à obtenção de evidências quanto à suficiência, exatidão e validação de dados produzidos pelos sistemas administrativos.

4.2.2 Técnicas de Auditoria

Técnicas de auditorias são um conjunto de processos e ferramentas utilizados pela equipe de auditoria para a obtenção de evidências, as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para a conclusão dos trabalhos. Algumas dessas técnicas são descritas a seguir:

- a) Exame (inspeção) físico:** exame usado para testar a efetividade dos controles internos administrativos, particularmente daqueles relativos à segurança de quantidades físicas ou qualidade de bens tangíveis. Ex.: Contagem de estoques, constatação da existência de determinada obra, medição de obra. A inspeção consiste na verificação de registros, de documentos ou de ativos, que proporcionará ao auditor interno governamental a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou do item examinado. Por meio da inspeção física, o auditor deve: verificar, através do exame visual, o item específico a ser examinado; comprovar que ele realmente existe; avaliar se o item sob exame é fidedigno; apurar a quantidade real existente fisicamente; realizar exame visual ou providenciar exame laboratorial a fim de averiguar se o objeto examinado é o que deveria ser e se permanece em perfeitas condições de uso. Na inspeção física, a evidência é coletada sobre bens tangíveis. Além de ser utilizada para confirmar se um item existe ou está onde deveria estar, essa técnica pode ser utilizada também para verificar os atributos de um objeto, como, por exemplo: o estado de conservação de um bem, o prazo de validade de produtos e os tipos de materiais utilizados. A inspeção física, portanto, não existe por si só, pois é uma técnica complementar que ajuda o auditor a se certificar de que há uma verdadeira correspondência entre a realidade e os registros da unidade auditada e de que os registros estão corretos e seus valores adequados, em função da quantidade e da qualidade do item examinado. Recomenda-se utilizar um roteiro de verificação quando da aplicação desta técnica, sendo que tal documento auxiliar deve ser elaborado na fase de planejamento dos

trabalhos e ser devidamente juntado aos papéis de trabalho da auditoria, por ser uma evidência. Além disso, quando possível, recomenda-se fotografar o objeto examinado;

b) Observação das Atividades e Condições: é a verificação das atividades que exigem a aplicação de testes flagrantes, com a finalidade de revelar erros, problemas ou deficiência que de outra forma seriam de difícil constatação. A observação não deve ser confundida com inspeção física. O auditor pode, por exemplo, observar o funcionamento do processo de realização de perícia de servidores para a concessão de licença saúde. Nesse caso, estará realizando uma observação, cujo objeto são pessoas, procedimentos e processos. O auditor também pode, entretanto, examinar o ambiente da realização da perícia, para fazer sua própria avaliação da condição em que ele se encontra: temperatura, espaço, estrutura física, disponibilização de equipamentos necessários. Neste caso, estará realizando uma inspeção. Os elementos de observação são: **i)** identificação da atividade específica, a ser observada; **ii)** observação de sua execução; **iii)** comparação do comportamento observado com os padrões; e **iv)** avaliação e conclusão. Essa técnica requer do auditor: capacidade de julgamento e de constatação visual; conhecimento especializado; e habilidade para perceber eventuais comportamentos e procedimentos destoantes do padrão de execução;

c) Confirmação externa (ou de terceiros) ou Circularização: confirmação junto a fontes externas à unidade auditada, da fidedignidade das informações obtidas internamente. Uma forma de se realizar a confirmação, consiste na circularização das informações com a finalidade de obter confirmações em fonte diversa da fonte original dos dados. Compreende a obtenção de declaração formal e isenta de pessoa independente e estranha ao órgão ou entidade objeto de auditoria (órgãos fiscalizadores, fornecedores ou contratantes que possam ter adquirido o mesmo produto ou serviço

relacionado ao objeto auditado). O auditor pode, por exemplo, solicitar confirmação de termos de contratos ou transações da unidade auditada com terceiros ou pode questionar se foram realizadas quaisquer modificações no contrato e, em caso afirmativo, quais são os detalhes relevantes. A evidência de auditoria obtida pelo auditor como resposta de terceiro (a parte que confirma) deve se apresentar na forma escrita (impressa, eletrônica ou em outra mídia). A depender das circunstâncias, pode ser mais confiável do que a evidência gerada internamente, haja vista provir de fonte independente. O pedido de informação é feito pela equipe de auditoria ao titular da unidade auditada, o qual solicita ao destinatário, em papel timbrado, a remessa dos dados para os auditores. O pedido de confirmação pode ser positivo ou negativo:

- **Negativo**, quando a falta de resposta é tida como confirmação. Este procedimento é pouco usado em função do risco envolvido.
- **Positivo**, quando é necessária resposta da pessoa de quem se quer obter confirmação formal, sendo o mais utilizado. Esse pode ser:
 - i. **Branco**: quando não constam valores; e
 - ii. **Preto**: quando solicitada a confirmação de saldos e valores em determinada data;

d) Análise documental: compreende o exame de processos, atos formalizados e documentos avulsos. Ao utilizar essa técnica, a equipe de auditoria buscará a comprovação das transações que, por exigências legais, comerciais ou de controle, são evidenciadas por documentos, a exemplo de faturas, notas fiscais, certidões, portarias, declarações, etc. Tem por finalidade a verificação da legitimidade do documento, mas também da transação. Essa técnica envolve o exame de dois tipos de documentos: internos, produzidos pela própria unidade auditada, e externos, produzidos por terceiros. Quem procede

ao exame dos documentos originais deve atentar para:

- **autenticidade:** comprovação de que o documento é autêntico e, portanto, merece fé;
 - **normalidade:** constatação de que o documento se refere a ato compatível com a atividade do órgão ou entidade;
 - **aprovação:** verificação se o documento foi assinado ou aprovado por servidor competente; e
 - **registro:** verificação se o registro da ação da qual resultou o documento foi feito de modo adequado e lançado contabilmente, quando for o caso;
- e) **Revisão analítica:** são análises de dados, em busca da geração de informações úteis ao objetivo da auditoria, das demonstrações contábeis e de outros relatórios financeiros ou não, mas que, em geral, foram extraídos de sistemas governamentais. De posse dos dados, o auditor, por meio de comparações simples, de aplicação de técnicas estatísticas plausíveis, de exames de flutuações horizontais ou verticais e/ou da utilização de índices de análise de balanços (se for o caso), executa uma análise em busca de distorções e/ou correlações entre variáveis. Os procedimentos de revisão analítica podem incluir, ainda, as relações entre dados obtidos e o padrão previsto, segundo um levantamento histórico daquele objeto ou em comparação à outra unidade ou objeto similar;
- f) **Exame da escrituração:** constatação da veracidade das informações registradas nos sistemas corporativos. Por exemplo: verificação de despesas de viagens, conciliação de saldos em contas bancárias, registro da despesa no Sistema RBWeb;
- g) **Conferência de cálculos:** envolve a revisão das memórias de cálculos ou a confirmação de valores do cotejamento de elementos numéricos

correlacionados, de modo a constatar a adequação dos cálculos realizados, ou seja, a verificação se as operações matemáticas estão corretas. Por exemplo: cálculo de juros, cálculo de proventos de aposentadoria, cálculo do preço total de etapa de obra com base em preço unitário, cálculo de reajuste de contrato;

h) Entrevista: investigação por meio de perguntas e respostas. Deve-se evitar questionamentos desnecessários. É recomendável que o auditor busque previamente informações sobre o objeto/órgão auditado. O uso de entrevistas junto ao pessoal da unidade auditada, consiste na formulação de perguntas com a finalidade de obter informações, dados e explicações que contribuam efetivamente para o alcance dos objetivos do trabalho de auditoria. Normalmente é utilizada para obter informações complementares ou para compreender fatos que não puderam ser esclarecidos por meio de outras técnicas de auditoria. Pode ser utilizada interna ou externamente à unidade auditada, mas, embora seja bastante útil no contexto da auditoria, a entrevista pode ser considerada mais adequada para as situações em que há muitos aspectos a serem esclarecidos, porque facilita e agiliza o fluxo de informações.

Existem diferentes tipos de entrevista:

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

Para obter êxito na realização da indagação oral, o auditor deve realizar um planejamento.

Nessa etapa, o auditor deverá:

- i.** Obter o conhecimento sobre a unidade auditada, sobre a área a ser examinada e também sobre a técnica a ser utilizada;
- ii.** Listar as informações a serem obtidas;
- iii.** Construir um roteiro de entrevista com questões objetivas organizadas por ordem de importância;
- iv.** Selecionar o entrevistado (é interessante levantar informações sobre o entrevistado e a relação que ele tem com o assunto);
- v.** Definir o número de entrevistados, se for mais de um; e
- vi.** Marcar a hora e o local da entrevista com antecedência.

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

- i.** Seja educado, prestativo e objetivo;
- ii.** Tenha boa comunicação verbal, disposição para ouvir, empatia no momento da realização da entrevista, além de atitude compreensiva e neutra, ou seja, não deve emitir opiniões (contrárias ou a favor) acerca das colocações do entrevistado;
- iii.** Esteja atento a informações que possam ser subentendidas;
- iv.** Apresente comportamento adequado na busca de informações, não

estimulando debates/situações polêmicas que possam desviar o foco da entrevista e dificultar a cooperação do entrevistado;

- v. Evite: tom acusatório; declarações não sustentadas por evidências ou que façam o entrevistado se sentir coagido; questionamentos desnecessários, não relacionados com o objeto da auditoria ou ainda o uso excessivo de termos técnicos.

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

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

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

previstos inicialmente. Ainda que não haja divergências, é necessário que o auditor execute outros procedimentos, com a finalidade de obter evidência que ratifique aquelas alcançadas por meio da entrevista. Isso se deve ao fato de as informações obtidas por meio das indagações orais não serem consideradas suficientemente objetivas ou imparciais, inclusive porque, na maioria das vezes, se originam de empregados/servidores da unidade auditada, não de fonte independente.

Recomenda-se a execução dos seguintes procedimentos complementares:

- i. Exame dos registros auxiliares:** técnica por meio da qual se verifica a fidedignidade dos registros principais por meio do exame dos registros auxiliares que são suporte àqueles. Por exemplo: exame do registro auxiliar de estoques ou dos registros de tombamento de bens patrimoniais;
- ii. Correlação das informações obtidas:** constatação do relacionamento harmônico das informações obtidas. Cotejamento de informações obtidas de fontes independentes, autônomas e distintas. Essa técnica procura a consistência mútua entre diferentes amostras de evidência;
- iii. Amostragem:** processo de coleta de informação sobre o todo (universo) mediante exame da parte (amostra representativa) definida de forma imparcial e aleatória; e
- iv. Corte das operações (cut-off):** representa a “fotografia” do momento chave de um processo, o corte interruptivo das operações ou transações para apurar, de forma seccionada, a dinâmica de um procedimento.

4.2.3 Procedimentos Analíticos

Os procedimentos analíticos propiciam ao auditor um meio eficiente e efetivo de fazer uma avaliação da informação recolhida numa auditoria. A avaliação

resulta da comparação dessa informação com parâmetros esperados pelo auditor. Os procedimentos analíticos são úteis, por exemplo, na identificação de:

- a)** diferenças não esperadas;
- b)** ausência de diferenças quando esperadas;
- c)** erros potenciais;
- d)** impropriedades potenciais ou atos não aderentes aos normativos internos; e
- e)** outras transações/fatos não recorrentes ou não usuais.

Os procedimentos analíticos adotados pelo auditor podem incluir:

- a)** comparação de informações do período corrente com outras similares de períodos anteriores;
- b)** comparação de informações do período corrente com orçamentos ou previsões;
- c)** estudo de relações entre informações financeiras e não financeiras (por exemplo, custos com pessoal com alterações no número médio de servidores/empregados);
- d)** comparação entre informações similares de unidades organizacionais; e
- e)** comparação de informações com outras de segmentos econômicos nos quais a entidade opera.

Os procedimentos analíticos auxiliam na identificação de condições que possam necessitar de testes complementares. Os auditores devem considerar

as seguintes circunstâncias para avaliarem em que medida utilizarão os procedimentos analíticos de auditoria:

- a) a importância da área a ser examinada;
- b) a adequação dos controles internos administrativos;
- c) a disponibilidade e a confiança das informações financeiras e não financeiras;
- d) se a precisão do resultado dos procedimentos analíticos atende aos objetivos previstos; e
- e) a extensão de outros procedimentos de trabalhos de auditoria já realizados.

4.3 Achados de Auditoria

A fase da execução da auditoria governamental é marcada como o principal momento em que são obtidos os **achados de auditoria**, como consequência da aplicação dos procedimentos de auditoria, da utilização das técnicas e da análise da documentação comprobatória dos atos de gestão.

Os achados são descobertas feitas pelos auditores que caracterizam, como regra geral, impropriedades e irregularidades praticadas pelos agentes da unidade auditada.

É a discrepância entre a situação encontrada e o critério. Achados são situações verificadas pelo auditor durante o trabalho de campo que serão usadas para responder às questões de auditoria. Quando o critério é comparado com a situação encontrada e desse cotejamento é identificada uma divergência entre o que é e o que deveria ser, surge o achado de auditoria.

4.3.1 Atributos

O achado de auditoria deve ser desenvolvido contemplando, no mínimo, os cinco atributos a seguir, que o caracterizam:

- a) Situação encontrada (ou condição) (**o que é**);
- b) Critério de auditoria (**o que deveria ser**);
- c) Causa (**razão do desvio com relação ao critério**);
- d) Efeitos reais e potenciais (**consequência da situação encontrada**);
- e) Evidências (**informações e dados que sustentam os achados**).

4.3.2 Requisitos

O achado de auditoria deve atender, necessariamente, aos seguintes requisitos básicos:

- **Relevância:** o achado de auditoria deve ser relevante para os objetivos de auditoria. Fundamentalmente, a equipe de auditoria tem que se focar em achados relevantes, em questões que tenha consequências, que sejam graves, e não sejam falhas meramente formais sem impacto ou efeito concreto na área, processo ou contrato auditado;
- **Fundamentação em evidências:** para um achado ser considerado robusto, devemos comprová-lo com evidências, documentação probatória de que a situação descrita realmente ocorreu. Costuma-se dizer que não há achado sem evidência e não há evidência sem achado;
- **Objetividade:** o achado tem que ser apresentado de forma objetiva para que, com a sua leitura, todos cheguem à mesma conclusão;

- **Sustentável:** dar respaldo às propostas de encaminhamento dele resultantes;
- **Consistência:** tem que ter a consistência metodológica de todos os atributos de modo a mostra-se convincente a quem não participou da auditoria.

4.3.3 Classificação dos Achados

Os Achados podem ser classificados de acordo com o impacto que representam no objeto auditado:

- a) Achado grave:** é uma situação que representa impacto significativo no desempenho do objeto (programa, atividade, processo, unidade), envolvendo:
- i. Ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, que tenha potencialidade para causar prejuízo ao erário ou configurar desvio relativamente aos princípios da Administração Pública, ou
 - ii. Danos ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico, desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos;
- b) Achado de gravidade média:** é uma situação que embora represente impacto no desempenho do objeto (programa, atividade, processo, unidade), não se enquadra nas ocorrências de achado grave. Em geral, decorre de atos ou de omissões em desacordo com os parâmetros de legalidade, eficiência, economicidade, efetividade ou qualidade, resultantes de fragilidades operacionais, nos normativos internos ou de insuficiência de informações gerenciais;

c) Achado formal: é um erro pontual e que pela baixa materialidade e relevância não gera desdobramento que impacte a gestão da unidade auditada ou programa/ação governamental. Têm, normalmente, origem no descumprimento de normativos, em consequência de atos involuntários ou omissões.

4.3.3.1 Achado positivo

A regra geral é que o achado de auditoria seja caracterizado como um ato praticado em desconformidade com determinado padrão, norma ou indicador, revelando um comportamento reprovável do gestor da área fiscalizada. Contudo, é também possível que, como resultado dos exames empreendidos, sejam identificadas boas práticas de gestão, que possam servir de modelo e inspiração para outros setores da Administração. Para tanto, cabe à CGM dar a devida divulgação dessas práticas junto àqueles que possam ou devam nelas se inspirarem. À ocorrência, dá-se o nome de “**achado positivo**”.

Essas boas práticas devem ser relatadas somente quando:

- não constituam apenas cumprimento do dever legal. O cumprimento da norma é o que se espera do gestor público. O **achado positivo** é algo que o gestor público fez além de suas obrigações;
- sejam significativas, inovadoras e efetivas. Algo criativo, inédito, que agrega valor ao mundo administrativo, uma prática relevante, que tenha capacidade de mudar uma situação, de melhorar um procedimento, um resultado;
- possam ser registradas como propostas de encaminhamento para que sejam adotadas como exemplo por outros órgãos e setores. A finalidade do **achado positivo** não é elogiar o gestor público, mas divulgar aquela prática para que seu alcance seja potencializado.

Os **achados positivos** devem ser relatados com cautela especial, uma vez que esses não devem servir para enfraquecer, ou relativizar, os achados negativos. Em outras palavras, a presença de boas práticas não é suficiente para justificar o descumprimento de princípios e normas aos quais estão submetidos os gestores do órgão auditado.

4.3.4 Situação Encontrada (Condição)

A **situação encontrada**, primeiro atributo do achado de auditoria, é a condição (o que é: o que ocorreu ou o que está ocorrendo), a descrição da situação existente e documentada durante os trabalhos de campo devidamente apoiada por evidências de auditoria. Consiste no relato do fato em si, ou seja, do ato ou fato administrativo que deu ensejo à sua caracterização como achado de auditoria. Deve contemplar o período de ocorrência.

A **situação encontrada**, portanto, traduzirá o grau de atingimento dos requisitos estabelecidos nos critérios de auditoria.

4.3.5 Critério de Auditoria

O **critério**, segundo atributo do achado de auditoria, é a norma ou padrão adotado, por intermédio do qual o auditor mede ou valora a condição.

Em auditoria governamental, geralmente o **critério** será uma lei, uma norma, desde a de maior hierarquia, a Constituição Federal, até os regulamentos e normas internas, abrangendo, portanto, as leis complementares e ordinárias, decretos, instruções normativas, portarias etc. Isto significa que o termo **legalidade** deve ser interpretado de forma mais extensiva do que apenas o confronto direto com disposições de leis. As disposições infralegais, como regulamentos e demais atos normativos, que são atos executivos da administração, também são critérios para avaliação dos atos de gestão.

O **critério** será tão mais robusto quanto mais elevada seja a posição hierárquica da norma utilizada, ou seja, a Constituição Federal é o mais nobre dos critérios, seguida, na sequência, pelas Leis Complementares, Leis Ordinárias, Medidas Provisórias, Decretos, Instruções Normativas, Portarias, e assim por diante.

Quando não for possível adotar-se uma lei como critério, porque essa pode não ser muito clara ou não tratar de aspectos muito específicos, podem ser considerados como critérios:

- Jurisprudência dos Tribunais Superiores;
- Projetos, por exemplo, projetos básico e executivo de uma obra porque detalham o que deve ser feito em uma obra;
- Planos;
- Editais;
- Contratos;
- Acordos, convênios, termo de parceria, contratos de repasse;
- Orientações de órgãos superiores e normatizadores, por exemplo, resoluções dos conselhos de classe;
- Padrões e indicadores, por exemplo, metas de vacinação.

Ainda assim haverá situações em que não será possível enquadrar a conduta em algum desses critérios. Nesses casos, sabendo-se que a conduta é irregular, poderá enquadrar-se como uma infringência a princípios da Administração Pública. Em nome dos princípios constitucionais e legais da gestão pública, é sempre possível enquadrar um ato irregular, cuja conduta não é prevista em dispositivos legais específicos.

4.3.6 Evidências de Auditoria

Evidências consistem no conjunto probatório (**provas**) dos achados de auditoria. Servem de base para a sustentação das conclusões e para a formulação das propostas de encaminhamento, ou seja, das medidas que serão sugeridas para incrementar o desempenho da área ou programa auditado, para corrigir ou prevenir as não conformidades detectadas e para a responsabilização dos agentes que lhes deram causa.

Diferentemente, indícios são vestígios ou indicações de discrepâncias entre um ato praticado (ou situação encontrada) e um critério (lei, norma, padrão, etc.), ainda não investigados a fundo ou ainda não suportados em documentação idônea e suficiente para transformá-los em achados de auditoria.

Embora os indícios e as evidências tratem de discrepâncias entre uma situação encontrada e um critério, o trabalho de auditoria deve ter sustentação fática com base em documentos e provas. Portanto, os órgãos de controle devem trabalhar com **evidências**.

Em geral, atos de gestão para os quais há apenas indício isolado de sua existência ou autoria, por si só, não têm força para caracterizar um achado.

No entanto, um conjunto robusto de indícios e não apenas um único deles, que permita a formação de juízo de uma operação, a partir dos elementos de convicção que o integram e em determinadas circunstâncias, pode vir a substituir as evidências, ou nelas se transformarem. Contudo, deve-se ter cautela ao adotar esse caminho, optando por ele apenas quando esgotadas as possibilidades de obtenção da **evidência pura, indiscutível e indestrutível**.

Portanto, **evidências** são informações, documentos, testemunhos, análises obtidos durante a auditoria e usados para fundamentar os achados. O conjunto de achados irá respaldar as conclusões do trabalho. A equipe deve esforçar-se para obter evidências de diferentes fontes e de diversas naturezas, porque isso fortalecerá as conclusões do trabalho.

4.3.6.1 Regras para Determinar a Confiabilidade da Evidência

Ao obter a **evidência** e avaliá-la, o auditor deve considerar alguns aspectos relevantes, tais como:

- os conhecimentos adquiridos por meio de sua percepção são mais persuasivos que os obtidos indiretamente, como, por exemplo, exames físicos, observações e inspeções-situações nas quais o auditor mede, toca, aprecia;
- a evidência obtida diretamente de fontes independentes fornece maior segurança e confiabilidade, como, por exemplo, a confirmação direta dos saldos bancários, empréstimos etc.;
- a evidência que tenha sido produzida sob condições satisfatórias de controle interno tende a ser mais confiável, como, por exemplo, provas que uma transação não tenha sido iniciada, autorizada, executada e registrada exclusivamente por uma só pessoa;
- os originais dos documentos são mais confiáveis do que cópias;
- o custo, em termos financeiros ou de tempo despendido, da observação da evidência pode ser tão elevado, que o auditor tenha obrigatoriamente que aceitar evidências de menor qualidade, mas que considere satisfatórias dentro das circunstâncias;
- os indícios de riscos mais elevados que o normal exigem a obtenção de evidências em qualidade e quantidades superiores às requeridas em circunstâncias normais;
- uma quantidade pequena de evidências de excelente qualidade pode ser mais confiável que uma grande quantidade de evidências de menor qualidade.

4.3.6.2 Atributos da Evidência

A **equipe deve** determinar a quantidade e o tipo de evidências necessárias para atender aos objetivos e ao programa de auditoria, de forma adequada. Para isso, é necessário que as evidências tenham alguns **atributos**. São eles:

- a) **Validade** – a evidência deve ser legítima, ou seja, baseada em informações precisas e confiáveis;
- b) **Confiabilidade** – garantia de que serão obtidos os mesmos resultados se a auditoria for repetida. Para obter evidências confiáveis, é importante considerar que: é conveniente usar diferentes fontes; é interessante usar diferentes abordagens; fontes externas, em geral, são mais confiáveis que internas; evidências documentais são mais confiáveis que orais; evidências obtidas por observação direta ou análise são mais confiáveis que aquelas obtidas indiretamente;
- c) **Relevância** – a evidência é relevante se for relacionada, de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos da auditoria;
- d) **Suficiência** – a quantidade e qualidade das evidências obtidas devem persuadir o leitor de que os achados, conclusões, recomendações e determinações da auditoria estão bem fundamentados. É importante lembrar que a quantidade de evidências não substitui a falta de outros atributos (validade, confiabilidade, relevância). Quanto maior a materialidade do objeto auditado, o risco de auditoria e o grau de sensibilidade do auditado a determinado assunto, maior será a necessidade de evidências mais robustas. A existência de auditorias anteriores também indica essa necessidade.

4.3.6.3 Classificação da Evidência

As evidências podem ser classificadas em **quatro tipos**:

- a) **Física** – observação de pessoas, locais ou eventos. Pode ser obtida por meio de fotografias, vídeos, mapas. **Evidências físicas** costumam causar grande impacto. A fotografia de uma situação insalubre ou insegura, por exemplo, pode ser mais convincente que uma longa descrição;
- b) **Documental** – é o tipo mais comum de evidência. Pode estar disponível em meio físico ou eletrônico. É obtida de informações já existentes, tais como ofícios, memorandos, correspondências, contratos, extratos, relatórios. É necessário avaliar a confiabilidade e a relevância dessas informações com relação aos objetivos da auditoria;
- c) **Testemunhal** – obtida por meio de entrevistas, grupos focais, questionários. Para que a informação testemunhal possa ser considerada evidência, e não apenas contextualização, é preciso corroborá-la por meio de confirmação por escrito do entrevistado ou existência de múltiplas fontes que confirmem os fatos;
- d) **Analítica** – obtida por meio de análises, comparações e interpretações de dados e informações já existentes. Este trabalho pode envolver análise de taxas, padrões e tendências, normalmente por meio de processamento computacional. É o tipo de evidência mais difícil de obter.

A equipe de auditoria deve avaliar se a falta de evidências apropriadas e suficientes deve-se à falha na **estratégia metodológica** ou a **deficiências do objeto** de auditoria, a exemplo de falhas nos controles internos ou problemas operacionais e estruturais. No primeiro caso, pode ser necessário modificar a estratégia metodológica ou revisar o objetivo da auditoria e seu escopo. No segundo caso, os problemas identificados são **achados de auditoria**.

4.3.6.4 Suficiência da Evidência

A equipe de auditoria deve considerar que algumas evidências podem apresentar **problemas** ou **fragilidades**. Os principais referem-se a evidências:

- a) baseadas em apenas uma fonte;
- b) testemunhais não corroboradas por documento ou observação;
- c) cujo custo de obtenção não atende a critérios de custo-benefício;
- d) provenientes apenas do gestor ou da equipe auditada;
- e) cuja única fonte é parcial com relação ao resultado do trabalho;
- f) obtidas de amostras não-representativas;
- g) relacionadas à ocorrência isolada;
- h) conflitantes.

Existem algumas técnicas que podem contribuir para a obtenção de **evidências** mais robustas. Uma delas é a **circularização**, para confirmação junto a terceiros de fatos e informações apresentados pelo auditado. Outra, a **triangulação**, é o uso de diferentes métodos de pesquisa e de coleta de dados para estudar o mesmo assunto, com o objetivo de fortalecer as conclusões.

4.3.7 Causa

A **causa**, terceiro atributo do achado de auditoria, é a razão pela qual a condição ocorreu. Sua menção é necessária para a contextualização do achado e a formulação de sugestões para a resolução dos problemas. Sua identificação consiste na determinação dos fatores que levaram ou permitiram o descumprimento de um critério.

Assim, identificar as **causas** é fundamental para definir responsabilidade e dar elementos para a correção do ato administrativo ou propor alguma medida para evitar que ele ocorra.

A **causa** não é uma hipótese, uma possibilidade. É uma **circunstância concreta**.

A **causa** pode ser objetiva ou subjetiva:

a) objetiva: decorrente de dificuldades administrativas, ausência ou insuficiência de controles internos, etc;

b) subjetiva: quando pode ser atribuída à pessoa do gestor, ao seu comportamento, e é caracterizada como:

i. negligência: quando o gestor é omissos, deixa de fazer algo que deveria ser feito;

ii. imprudência: quando o gestor não agiu com o zelo devido, com o cuidado que se exigia na prática de determinado ato, tem um comportamento deliberado e sabidamente arriscado;

iii. imperícia: quando o gestor não tem capacidade técnica para a prática de uma tarefa ou ato.

Independentemente da informação prestada pelo gestor no momento do contraditório, a auditoria deve procurar evidências que confirmem ou não que a **causa** é realmente a informada, para não se registrar algo que sabidamente não é a **causa** do achado de auditoria.

No tocante às **causas objetivas**, a auditoria deve se empenhar na sua identificação, pois elas é que serão objeto de proposição de medidas para impedir ou dificultar que as impropriedades ou irregularidades se repitam, contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão pública.

A determinação das **causas objetivas** pode ser abordada a partir de uma

visão das **limitações inerentes de controle** mais comuns (burla de controles por parte dos gestores e funcionários, conluio, erros de julgamento, falhas), identificando as **vulnerabilidades** (falhas, deficiências, inadequação ou fragilidades) e as respectivas **fontes** em que elas se situam (pessoas, processos internos, sistemas, infraestrutura física ou organizacional, tecnologia de produção e eventos externos).

Em síntese, identificar as causas é importante para definir **responsabilidades (causa subjetiva)** e dar elementos para a correção do ato administrativo ou para propor alguma medida preventiva para coibir novas ocorrências (**causa objetiva**).

4.3.8 Efeitos Reais ou Potenciais (Consequência)

Efeito, ou consequência, quarto atributo do achado de auditoria, é o resultado adverso (ou não, no caso de achados positivos) da discrepância entre a **situação encontrada** e o **critério**. Se há um achado, necessariamente há um **efeito**, uma consequência para o órgão, o erário ou a sociedade, dele resultante.

O **efeito** real deve ser, sempre que possível, quantificado financeiramente e registrado na Matriz de Achados.

Efeito real é algo que aconteceu, um efeito concreto (prejuízo ao erário, por exemplo).

Efeito potencial é um risco, uma possibilidade (não obtenção da melhor proposta, por exemplo).

Na mesma situação, podem ocorrer os efeitos real e potencial. Por exemplo: uma gratificação que está sendo paga indevidamente, ao longo de determinado período, já produziu um efeito real, e se não for interrompido tem o efeito potencial.

4.3.9 Propostas de encaminhamento

São as **recomendações** e **determinações** sugeridas pela equipe de auditoria para corrigir as impropriedades e irregularidades identificadas, recompor o erário ou divulgar boas práticas (achado positivo).

Nas **propostas de encaminhamento**, sugere-se também a responsabilização dos gestores, a aplicação de sanção de inidoneidade a uma empresa licitante, dentre outras medidas.

Para todo achado deve-se ponderar as circunstâncias atenuantes e agravantes para descrever o efeito e propor a responsabilização do responsável. Eventualmente, algo que é grave do ponto de vista objetivo não provoca dano ou prejuízo. Tem-se que identificar a consequência, o encaminhamento adequado para cada caso.

4.3.9.1 Benefícios das propostas de encaminhamento

Uma etapa muito importante é a estimativa dos benefícios advindos do trabalho de auditoria. Débitos, restituições ao erário, economias, ganhos ou melhorias decorrentes da atuação da CGM. Também deve ser considerada como benefício, a expectativa de controle gerada pelas ações de controle interno. Essa expectativa não é mensurável.

É importante mensurar **benefícios** porque:

- demonstram a **relevância** dos resultados obtidos;
- motivam o gestor a **implementar** as recomendações e determinações; e
- divulgam o **impacto potencial** da auditoria.

Os benefícios podem ser classificados quanto ao momento da apuração, em:

- **benefícios estimados**: estimados pela equipe de auditoria;

- **benefícios potenciais:** encampados pela administração superior do órgão de auditoria;
- **benefícios efetivos:** comprovadamente obtidos como decorrência da implementação das medidas sugeridas.

4.4 Matriz de Achados

A **Matriz de Achados** é o principal papel de trabalho da fase de execução da auditoria e constitui a essência do que virá a ser o produto final do trabalho: o **relatório de auditoria**. É o instrumento no qual serão lançados os resultados da fiscalização. Sua utilização permitirá que qualquer pessoa que revise o trabalho tenha a exata noção do que foi constatado e do que se propõe com vistas a sanear as ocorrências verificadas e, quando for o caso, responsabilizar quem lhes deu causa.

Os achados identificados durante a execução da auditoria, bem como as propostas de conclusões, recomendações e determinações, são registrados na **Matriz de Achados**.

A **Matriz de Achados** é instrumento útil para subsidiar e nortear a elaboração do relatório de auditoria, porque permite reunir, de forma estruturada, os principais elementos que constituirão os capítulos centrais do relatório. A matriz propicia compreensão homogênea dos achados e seus elementos constitutivos, pelos integrantes da equipe de auditoria e demais interessados.

O preenchimento da **Matriz de Achados** deve ser iniciado durante os trabalhos de campo, à medida que os achados são constatados. Os esclarecimentos que se fizerem necessários devem ser colhidos ainda em campo, para evitar mal-entendido e eventuais novas solicitações de informações, com o consequente desperdício de esforços.

A **Matriz de Achados** se configura em instrumento fundamental na comunicação entre a equipe de auditoria que executa os trabalhos, e a revisão, pois por meio da análise da referida matriz, o revisor pode acompanhar o

desenvolvimento dos trabalhos, identificando necessidades de orientação e/ou de intervenções tempestivamente.

4.5 Matriz de Responsabilização

A **Matriz de Responsabilização** fecha o ciclo das apurações realizadas no decorrer da auditoria, na medida em que objetiva à formulação de conclusões sobre as responsabilidades individuais dos gestores e agentes públicos que contribuíram ou deram causa ao ato administrativo objeto do achado.

Embora seja essencial para o controle externo, porque os tribunais de contas têm competência para aplicação de sanções e julgamento de contas dos responsáveis por bens e valores públicos, as unidades de controle interno, embora não detenham essas competências específicas, também devem preocupar-se em adotar eficazes procedimentos de apuração de responsabilidades, por dois motivos.

No primeiro, porque, ao fazê-lo, estarão contribuindo para tomada de decisões pela Alta Administração da instituição, no que diz respeito, por exemplo, à instauração de um processo administrativo disciplinar ou sindicância para apuração interna das responsabilidades pelos fatos constatados na auditoria.

No segundo, porque, quando identifica corretamente a cadeia de responsabilidade dos achados de auditoria, evita o retrabalho para os órgãos de controle externo.

A **Matriz de Responsabilização** compreende as seguintes informações:

- a) **Responsável:** pessoa física (nome, cargo e CPF); pessoa jurídica de direito privado (razão social e CNPJ); pessoa jurídica de direito público interno (nome);
- b) **Período de exercício:** período efetivo de exercício no cargo, seja como titular ou substituto;
- c) **Conduta:** ação ou omissão, culposa (por negligência, imprudência ou

imperícia) ou dolosa (por ter o responsável querido produzir o resultado ou ter assumido o risco de produzi-lo), praticada pelo responsável;

d) Nexo de Causalidade (entre a conduta e o resultado ilícito): evidências de que a conduta do responsável contribuiu significativamente para o resultado ilícito, ou seja, de que foi uma das causas do resultado;

e) Culpabilidade: reprovabilidade da conduta do gestor (não se aplica a pessoas jurídicas).

O auditor deve ter em mente que a **Matriz de Responsabilização** serve de subsídio para a realização do juízo de admissibilidade do processo correicional, quanto à avaliação de culpabilidade e da punibilidade (circunstâncias atenuantes e agravantes).

4.6 Papéis de Trabalho

Papéis de Trabalho são os documentos que suportam o trabalho de auditoria, contendo o registro das informações utilizadas pelos auditores, das verificações realizadas e das conclusões a que chegaram.

Assim, papéis de trabalho são:

- documentos, apontamentos, informações e provas reunidas pelo auditor que subsidiam e evidenciam o trabalho executado e fundamentam sua opinião;
- toda documentação obtida, preparada e mantida pelo auditor para a execução de seu trabalho;
- conjunto de documentos nos quais o auditor registra os dados e informações obtidos, assim como os resultados e provas dos seus exames;

- conjunto de documentos e apontamentos, com informações e provas obtidas pelo auditor, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

São, também, **Papéis de Trabalho**, aqueles que documentam as fases de **planejamento** e **execução** da fiscalização, a exemplo das Matrizes de Planejamento, de Achados e de Responsabilização, ou quaisquer outros que tenham sido elaborados pela equipe de auditoria para descrever o “passo-a-passo” do trabalho. Ainda se inserem nessa categoria as planilhas, textos ou quadros demonstrativos dos atos administrativos examinados, das observações efetuadas e das conclusões obtidas.

Os **Papéis de Trabalho** devem ter abrangência e grau de detalhamento suficientes para propiciar a compreensão do planejamento, da natureza e da extensão do trabalho, bem como para suportar as conclusões alcançadas.

Constituem **objetivos** dos **Papéis de Trabalho**:

- a) auxiliar no planejamento, na execução e na supervisão dos trabalhos de auditoria;
- b) fornecer suporte para os resultados do trabalho de auditoria;
- c) documentar o cumprimento dos objetivos e do programa de trabalho;
- d) dar suporte à precisão e à integridade do trabalho realizado;
- e) facilitar revisões por parte de terceiros.

Os **Papéis de Trabalho** devem ser armazenados durante o tempo necessário para satisfazer as exigências legais e administrativas. Deve-se garantir a segurança, integridade, acessibilidade e recuperabilidade das informações, seja em papel, meio eletrônico ou outras mídias.

É recomendável que a documentação inclua um sistema de referências cruzadas entre o relatório de auditoria e os papéis de trabalho, ou seja, ao

detalhar o achado no relatório, o auditor deve fazer menção ao papel de trabalho que suporta a referida evidência. Por exemplo: “Por meio da análise do contrato (fl. 02 do processo nº xxx...)”. O auditor precisa adotar procedimentos adequados para manter a **confidencialidade** e a **guarda segura** dos **Papéis de Trabalho**. O auditor também precisa reter os **Papéis de Trabalho** por um período suficiente para atender às necessidades legais, regulatórias, administrativas e profissionais para retenção de documentos e para realizar as atividades de monitoramento da auditoria. (ISSAI 3100).

4.6.1 Classificação dos Papéis de Trabalho

Quanto à sua classificação, os **Papéis de Trabalho** podem ser divididos em duas categorias:

- a) transitórios:** são aqueles necessários ao trabalho somente por um período limitado, para assegurar a execução de um procedimento ou a obtenção de outros papéis subsequentes. Para determinar se um papel de trabalho é **transitório**, deve-se verificar se a respectiva informação foi utilizada para comprovar ou definir as questões e os procedimentos de auditoria; para controlar, auxiliar ou documentar a execução da auditoria; ou ainda, para evidenciar os achados. Se o papel de trabalho não foi utilizado para nenhuma dessas finalidades, ele é transitório. Todos os papéis de trabalho transitórios podem, a critério da equipe de auditoria, ser arquivados, tendo como referência o número do processo de fiscalização para futura consulta, ou descartados após a análise de eventuais razões de justificativas, pela equipe de auditoria.
- b) permanentes:** são aqueles destinados a comprovar uma situação ou achado próprios de uma auditoria, como por exemplo, a nota fiscal comprobatória de um serviço prestado objeto da fiscalização, bem como os registros do trabalho executado. Todos os papéis de trabalho obtidos não

classificados como transitórios, são considerados como papéis de trabalho **permanentes**. Esses papéis de trabalho são classificados em:

- i. **evidências dos achados**, as quais devem ser juntadas ao relatório de auditoria. Para facilitar o manuseio e a leitura, as evidências devem ser organizadas, preferencialmente, em anexos ao processo principal, contendo cada anexo, em sua(s) folha(s) inicial(is), um sumário dessas evidências juntadas e a indicação das respectivas folhas.
- ii. **registros do trabalho** executado, os quais devem ser organizados em um ou mais volumes que deverão ser armazenados na CGM. São exemplos de registros do trabalho executado as Matrizes de Planejamento, de Achados e de Responsabilização.

4.6.2 Atributos dos Papéis de Trabalho

Os **Papéis de Trabalho** devem apresentar, ainda, os seguintes atributos:

- a) **abrangência**: os papéis devem contemplar, de forma cronológica e ordenada (com começo, meio e fim) todas as fases do processo de auditoria, inclusive o **planejamento** e a **execução**, com suas análises e conclusões;
- b) **objetividade**: diz respeito à prática de evitar-se a coleta indiscriminada de documentos, juntando-se apenas e tão somente aqueles que guardarem estreita relação com os **achados** e **conclusões**. Exemplo: numa entrevista não é necessário relatar tudo o que foi conversado, mas apenas o pertinente à matéria em exame;
- c) **clareza**: característica inerente aos Papéis de Trabalho relacionada a sua auto-suficiência, ou seja, a desnecessidade de explicações verbais adicionais para sua perfeita compreensão para alguém que os revise. A

documentação deve evidenciar claramente os propósitos ou objetivos da auditoria, seu alcance ou escopo e suas conclusões;

d) limpeza: traduz a boa apresentação dos papéis, sem erros, rasuras ou danos que os invalide, os desprestigie (e ao trabalho e ao auditor) e que, fundamentalmente, os inutilize como documentação suporte idônea e adequada ao trabalho de auditoria (evidência).

4.6.3 Organização de Papéis de Trabalho na CGM

Os Papéis de Trabalho devem ficar arquivados na CGM para eventual e futura comprovação das análises realizadas, da metodologia empregada, dos critérios de seleção ou amostragem dos atos auditados, etc. Nesse caso, apenas **relatório de auditoria** é submetido às instâncias superiores para avaliação e deliberação sobre as propostas formuladas pela equipe de auditores.

No entanto, em se tratando de auditoria que venha a ser encaminhada ao Controle Externo, o ideal é que conste do processo de auditoria todo esse conjunto de documentos. A razão disso é que, no âmbito dos tribunais de contas, deliberação sobre o conteúdo do trabalho, as conclusões e encaminhamentos, dão-se no bojo de um processo. Ou seja, é necessário que nos autos em que será anexado o relatório de auditoria, sejam juntados também os papéis de trabalho essenciais para evidenciar os achados e demonstrar a estratégia metodológica adotada e os procedimentos realizados.

A organização dos papéis de trabalho deve acompanhar a cronologia dos acontecimentos. No(s) volume(s) do processo referente à auditoria realizada devem constar todos os documentos relacionados ao trabalho, de forma que o processo relacionado à execução da **Portaria de Fiscalização** conte toda a história do procedimento realizado. Assim, deve-se:

a) instaurar processo com protocolo específico por Portaria de Fiscalização.
Em caso de vários objetos em uma mesma Portaria, recomenda-se a

instauração de um processo por objeto e, após a conclusão dos trabalhos, que se proceda à apensação dos volumes para que tramitem e sejam arquivados conjuntamente;

- b) fazer a juntada da Portaria de Fiscalização e da Ordem de Serviço;
- c) fazer a juntada da Matriz de Planejamento;
- d) fazer a juntada da Ata de Reunião de Abertura, se houver, de todas as Solicitações de Auditoria, de correspondências eletrônicas trocadas entre a equipe de auditoria e o auditado e vias protocolizadas da(s) Recomendação(ões) Técnica(s) emitida(s), se houver;
- e) fazer a juntada da Matriz de Achados;
- f) fazer a juntada do Sumário de Evidências, que deve elencá-las por Achado, na sequência apresentada no relatório de auditoria, conforme exemplo:

<p>Exemplo de Sumário de Evidências</p> <p>Achado 1 – Direcionamento na licitação</p> <p>(1) Edital do processo licitatório</p> <p>(2) Cópia da Ata de Julgamento</p> <p>(3) Cópia do Indeferimento de recurso de licitante</p>

- g) fazer a juntada das **evidências** na ordem que foram citadas no Sumário. Em caso de planilhas de cálculos e de outros tipos de **evidências** que pela sua natureza não possam ser analisadas em meio impresso, a equipe de auditoria deve anexar arquivo em mídia digital (CD ou DVD), mediante despacho assinado. Além disso, em caso de cópia de folhas de processo original, o auditor responsável pela coleta da **evidência** deve carimbar a cópia com a inscrição “**confere com o original**” e apor sua rubrica. Sempre que as **evidências** forem retiradas de mais de um processo administrativo, a equipe de auditoria deve fotocopiar a capa do processo e as respectivas folhas que consitem as **evidências**, para que fique registrado a que

protocolo processual pertencem as folhas avulsas;

- h) fazer a juntada de uma via assinada do Relatório de Auditoria(Produto) e da Matriz de Responsabilização;
- i) fazer a juntada do protocolo da comunicação do resultado ao auditado;
- j) fazer a juntada da manifestação do auditado, quando for o caso;
- k) fazer a juntada de relatório(s) complementar(es), se for o caso;
- l) fazer a juntada de termo de apensação de outros processos, quando for o caso;
- m) encerrar o processo e todos os volumes, se houver mais de um, com termo assinado.

O(s) volume(s) deve(m) ser enviado(s) para o arquivamento após o procedimento de auditoria ser considerado encerrado.

É importante observar que não há razão para juntar ao processo de auditoria **papéis de trabalho** produzidos ou obtidos em campo, que não se prestem a subsidiar as conclusões e propostas formuladas.

Esse aspecto está diretamente relacionado com a extensão ideal dos **papéis de trabalho**. A decisão sobre essa questão deve ser, ainda, sopesada por fatores como o número e a natureza de operações auditadas e a possibilidade de que a informação primária, aquela obtida no órgão fiscalizado, venha a ser alterada/adulterada.

Exemplificando: ao documentar um achado de auditoria que conclua pela celebração de convênios com cláusulas genéricas definindo seu objeto (o que é irregular), talvez não seja necessário que o auditor anexe ao processo todos os termos de convênios que se encontrem nessa situação, principalmente se a quantidade de termos analisada é muito grande. Nesse caso, considerando que a análise, possivelmente, será feita pelo conjunto de ocorrências, e,

principalmente, porque não é razoável supor que os termos de convênio serão alterados após a auditoria, não se faz necessário anexar cópia de todos os convênios, mas apenas parte deles, de forma a exemplificar o achado.

Em outro exemplo: para comprovar o pagamento de uma despesa por uma unidade gestora que opere o Sistema RBWeb, não é preciso imprimir e juntar ao processo a ordem bancária emitida, uma vez que a sua fonte (RBWeb), permite, a qualquer tempo no futuro, uma consulta a esse documento.

5.COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

A comunicação dos resultados representa o ápice dos trabalhos de auditoria. Trata-se do momento em que se concretiza o sentido de todo o ciclo de auditoria. Tal comunicação se expressa em **relatórios de auditoria**, com a finalidade de:

- a) comunicar à Alta Administração, à unidade auditada e às demais partes interessadas o julgamento profissional e imparcial da auditoria interna sobre o objeto auditado, efetuado em nível institucional;
- b) possibilitar que as partes interessadas utilizem os elementos contidos no julgamento da auditoria interna como fundamento para a tomada de decisão;
- c) promover mudanças reais e positivas nos objetos/unidades auditadas e, conseqüentemente, agregar valor à gestão;
- d) contribuir para a transparência da gestão pública;
- e) reconhecer, quando for o caso, a conformidade e/ou desempenho satisfatório do objeto auditado; e
- f) informar, sempre que couber, as boas práticas relacionadas ao objeto auditado.

5.1 Estrutura e Conteúdo dos Relatórios

Os relatórios de auditoria devem ser estruturados de forma objetiva e inteligível, composto das seguintes partes:

- a) capa e folha de rosto;
- b) lista de figuras e tabelas, se houver;
- c) lista de siglas e de abreviaturas;
- d) sumário;
- e) introdução;
- f) resultados dos exames (achados de auditoria);
- g) recomendações;
- h) conclusão (apenas para relatórios finais); e
- i) anexos do Relatório.

A equipe de auditoria, a seu critério, pode incluir as recomendações no **relatório preliminar**, quando isso trazer maior qualidade na comunicação com a área auditada. Da mesma forma, para facilitar a identificação do **nexo** entre os **achados** e os **encaminhamentos** propostos, as **recomendações** podem constar no mesmo tópico em que são apresentados os achados, sem a necessidade, nestes casos, de tópico específico para as recomendações.

O texto deve ser dividido em capítulos, e estes, em subtítulos.

Seção é o nome genérico de qualquer uma das partes em que se divide o texto de um documento (ABNT, 2003).

Os parágrafos do texto devem ser numerados sequencialmente, a partir da introdução, sem desdobramento por número de capítulo. A numeração dos

subtítulos é constituída pelo número do capítulo a que pertence, seguido do ponto e do número que lhe foi atribuído na sequência do assunto (ABNT, 2003).

Para permitir que a elaboração do relatório ocorra de maneira fluida e ordenada, algumas providências preliminares são necessárias, como a revisão dos **Papéis de Trabalho** e dos **Achados**, tratadas a seguir.

5.1.1 Capa e Folha de Rosto

A capa e/ou folha de rosto dos relatórios devem conter, no mínimo, as seguintes informações:

- 1)** título da auditoria;
- 2)** tipo de auditoria; e
- 3)** Ano.

Além das informações obrigatórias acima, sugere-se que o tipo de serviço, a unidade auditada, a indicação do objeto auditado e o número que identifica a ação de auditoria, estejam presentes na capa ou na folha de rosto dos relatórios.

5.1.2 Lista de Siglas e Abreviaturas

A lista de siglas e abreviaturas apresenta na ordem alfabética, as siglas e as abreviaturas mencionadas no relatório, acompanhadas do nome completo a que corresponde.

A respeito das siglas é importante lembrar:

- a)** não crie siglas. Use somente aquelas que já existem;
- b)** ao citar uma sigla pela primeira vez, grafê-a entre parênteses após a

expressão por ela designada, a qual deve ser escrita por extenso. Exemplo: “A Controladoria-Geral do Município (CGM) realizou diversos trabalhos.”;

- c) as siglas de até três letras devem ser grafadas em letra maiúscula; e
- d) as siglas com mais de três letras devem ser grafadas em maiúscula, se forem pronunciadas separadamente (por exemplo, SMCCI) e, somente com a inicial maiúscula, se forme pronunciadas como uma palavra (por exemplo, Fundhacre).

5.1.3 Sumário

O sumário é uma listagem das principais divisões do relatório e respectiva paginação, apresentando a organização de como o relatório foi estruturado. É identificado pela palavra **SUMÁRIO**, e inclui apenas os títulos e subtítulos das partes que lhe sucedem.

Devem ser usadas letras maiúsculas para indicar títulos de seções primárias, bem como a grafia de inicial maiúscula para as seções secundárias, devendo ser apresentada, ao lado de cada título, a respectiva paginação.

5.1.4 Introdução

É o componente do relatório de auditoria que contextualiza o trabalho realizado, ou seja, apresenta elementos que ajudam o(a) leitor(a) a compreender o relatório. A introdução mostra as circunstâncias em que o trabalho foi desenvolvido e a relevância das contribuições nele advindas.

Sugere-se que a introdução siga o roteiro abaixo:

- a) **1º Parágrafo** – Parágrafo inicial, contendo as seguintes informações: unidade auditada (nome), objeto auditado (se for muito extensa, a descrição do objeto deve compor um novo parágrafo), ação/programa orçamentário, referencial legal que embasa o objeto, escopo (os limites da auditoria, o que

será e também o que não será incluído no trabalho, mas que o(a) leitor(a) poderia ter expectativa de que fosse, isto é, o quê, quanto, quando e onde). A clara delimitação do escopo evitará que a unidade de auditoria, ou mesmo os membros da equipe de auditoria, venham a ser cobrados por aspectos que tenham relação com o objeto auditado, mas que estejam fora do foco de incidência do trabalho. Sugere-se o uso de estruturas como: “Na auditoria examinou-se/examinaram-se (...)”; “A auditoria abrangeu o período de (...)”;

- b) 2º Parágrafo** – Origem e justificativa do trabalho (motivo). Nesse parágrafo, devem ser apresentados os critérios que sustentaram a escolha do objeto (risco, fatores de risco, materialidade, relevância, criticidade etc.);
- c) 3º Parágrafo** – Objetivos/questões de auditoria (o que se pretende alcançar com o trabalho). Sugerem-se enunciados como; “Os objetivos da auditoria foram (...)”;
- d) 4º Parágrafo** – Metodologia (como): nesse parágrafo deverão ser registradas, de forma sintética, a natureza dos dados examinados, a forma de coleta e a de tratamento desses dados. Caso seja necessário um maior detalhamento da metodologia empregada, esse deverá ser realizado em anexo ao relatório, sob o título “Detalhamento da Metodologia”;
- e) 5º Parágrafo** – Limitações/restrições: essa declaração só deve ocorrer se houver limitações ou restrições ao trabalho, como a recusa do(a) auditado(a) em apresentar informações ou mesmo a sua impossibilidade (por exemplo, “o documento XX não foi disponibilizado por ter sido perdido no incêndio que atingiu a unidade”); e
- f) 6º Parágrafo** – Considerações iniciais (visão geral do objeto e do trabalho realizado): tem a finalidade de orientar a leitura do relatório; se houver aspectos positivos identificados ao longo do trabalho ou aspectos históricos relevantes (a exemplo de trabalhos anteriores ou recomendações não

atendidas), esses também poderão ser antecipados nesse parágrafo.

Esse conteúdo poderá fazer parte da introdução ou constituir um item à parte. Essa variação deverá ser baseada no tamanho. Por exemplo: se for maior do que uma página, deverá compor um novo item separado da introdução.

5.2 Resultados dos Exames (Achados de Auditoria)

Constituem os registros sobre os achados de auditoria. Os achados de auditoria resultam da comparação entre o **critério** e a **condição**. Podem, portanto, indicar conformidade ou desconformidade em relação ao critério. Constituem a **parte central do relatório**, pois representam a base não apenas para a conclusão a ser alcançada, mas também para as recomendações elaboradas pela equipe. Os achados devem responder às questões de auditoria elaboradas na fase de planejamento e serem representados, no relatório, preferencialmente por ordem de relevância.

Os achados devem trazer os seguintes conteúdos:

- a) descrição sumária do achado:** é a síntese do achado e, como tal, deve resumi-lo adequadamente, sem dar margem a interpretações não suportadas pelas **evidências**. Serve como título, mas normalmente é elaborada após a redação do achado. Deve apresentar valores, números, quantidades e quantias, quando esses dados forem relevantes. Em seguida à cada descrição sumária, deve ser registrado o texto do achado;
- b) parágrafo(s) introdutório(s) (contextualização):** deve apresentar o trabalho realizado de forma objetiva, com o fim de responder às seguintes perguntas: o quê, quem, quando, quanto (valor avaliado, quando couber), onde, como e por quê;
- c) condição:** é a descrição da situação existente identificada e documentada durante a fase de execução;

- d) manifestação da unidade auditada:** é o pronunciamento sobre os achados preliminares;
- e) critério:** é o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado. Deve ser definido na fase de planejamento, com base nos objetivos do trabalho, e servir como fundamento para que a equipe de auditoria realize suas análises. A apresentação do critério é essencial para garantir a consistência da argumentação no relatório;
- f) consequência:** corresponde a acontecimentos que decorrem ou que podem decorrer da diferença existentes entre a situação esperada (**o critério**) e a encontrada (**a condição**). Quando é **positivo**, corresponde a benefícios alcançados. Quando é **negativo**, corresponde ao **risco** a que o objeto auditado está exposto ou aos danos que sofreu por não estar conforme o critério; e
- g) parágrafo final** (conclusão do texto do achado): trata-se do fechamento do texto. Deve indicar de forma sintética a resposta à questão de auditoria, ou seja, o aspecto principal que se pretende destacar por meio do achado. Deve configurar-se como o resultado da junção dos parágrafos anteriores e servirá como base para a elaboração da descrição sumária do achado.

5.3 Recomendações

As recomendações consistem em ações solicitadas pela unidade de auditoria às unidades auditadas, com a finalidade de **corrigir** desconformidades, **tratar** riscos e **aperfeiçoar** processos de trabalho e controles. Não fazem parte dos achados, mas decorrem desses registros e são fundamentais para que a auditoria interna atinja seu propósito de **agregar valor** à gestão.

As recomendações devem se pautar preferencialmente em “**o quê**” necessita ser feito ou **qual** resultado precisa ser alcançado, e devem figurar apenas nos **relatórios finais**. Em algumas situações, é possível que a recomendação direcione também a forma, como no caso de elaboração de normativos, por exemplo.

É importante frisar que a equipe de auditoria **não** deverá decidir unilateralmente “**como**” a administração agirá para solucionar os problemas. A solução deverá ser discutida e considerar os conhecimentos de que os(as) gestores(as) dispõem em relação ao objeto auditado e os recursos com os quais podem contar.

5.3.1 Características Desejáveis das Recomendações

- a) **monitorável**: deve ser passível de monitoramento, permitindo verificar se o que se pretendia com a recomendação foi alcançado. Para tanto, é importante que seja prevista a forma por meio da qual será aferido o desempenho das ações a serem implementadas e quais evidências serão apresentadas pela unidade auditada ou levantadas pela unidade de auditoria para medir a implementação. É essencial que a recomendação possa ser acompanhada e que sua efetividade possa ser medida posteriormente por meio de seus custos de implementação e benefícios proporcionados à gestão;
- b) **atuar na causa raiz**: a recomendação deve se propor a atuar diretamente na causa identificada. Quando se atua na causa raiz, a eficácia da recomendação é maior, posto que terá um efeito preventivo, evitando que a situação se repita no futuro. Quando se atua em causas intermediárias, que são desdobramentos da causa raiz, corre-se o risco de apenas corrigir a situação pontual, não impedindo que ela se repita;
- c) **viável**: é preciso levar em conta restrições de ordem legal, financeira, de

pessoal e outras que possam afetar a implementação de medidas propostas pelos(as) auditores(as). Nesse sentido, a discussão de soluções junto à unidade auditada é de suma importância para compreensão do que é e do que não é possível fazer. Além disso, a equipe deve considerar o tempo razoável para a implementação das medidas a serem adotadas pelo(a) gestor(a), pactuando prazo compatível;

d) apresentar uma boa relação custo-benefício: a equipe de auditoria e o(a) supervisor(a) do trabalho devem avaliar os custos e os benefícios esperados de cada recomendação. Recomendar controle via sistema informatizado, por exemplo, pode representar um custo alto demais para uma determinada operação, mas ser totalmente viável em outra área de negócio. Na medida do possível, deve-se minimizar o gasto de recursos, em atendimento ao princípio da economicidade;

e) considerar alternativas: é importante que a equipe de auditoria e o(s) supervisor(a) do trabalho levantem alternativas e que também analisem aquelas propostas pela unidade auditada quando houver a discussão das recomendações. Existem situações em que há várias opções de soluções a serem adotadas, podendo-se optar por aquela que apresente melhor relação **custo-benefício**, por exemplo;

f) ser direcionada: a recomendação deve ser direcionada para o(a) agente que tem responsabilidade e alçada para colocá-la em prática. A efetividade se perde se a recomendação foi direcionada ao(à) agente errado ou se não estiver claro quem deve implementá-la;

g) ser direta: a recomendação deve estar claramente identificada no texto do relatório (ou outra forma de comunicação) como sendo uma recomendação. Não pode haver dúvida sobre seu conteúdo e sobre a necessidade de atendê-la. Por isso, é necessária uma linguagem direta, sem termos vagos que possam dar a impressão de que não se trata de recomendação;

- h) especificidade:** no âmbito do achado de auditoria ao qual se relaciona, a recomendação deve tratar das medidas a serem tomadas, dos resultados a serem alcançados, não se atendo, via de regra, à forma como será implementada. Também não deve reproduzir exaustivamente a causa identificada, ou repetir a descrição da situação encontrada, por exemplo;
- i) significância:** essa característica deriva da própria relevância do achado. É importante apontar situações relevantes dentro do escopo da auditoria, assim como recomendar aquilo que pode fazer diferença na gestão, seja melhorando a governança, o gerenciamento de riscos ou a estrutura de controles existentes; e
- j) ser positiva:** discorrer sobre as medidas a serem tomadas em tom positivo, com frases afirmativas em vez de negativas. Isso tende a facilitar o convencimento da Alta Administração e a consequente implementação da recomendação.

No que se refere à significância das **recomendações**, a auditoria interna deverá estabelecer graus ou escalonamento para cumprimento em face da ordem de **relevância** dos achados, ou seja, estabelecer se a recomendação deverá ser cumprida de forma imediata, ou não, fixando prazos razoáveis para consumação do que foi recomendado, considerando o referido escalonamento. Com efeito, dentre as recomendações elaboradas e lançadas, há aquelas que devem receber atenção especial, seja pelo estreito prazo legalmente imposto, seja pelos impactos que podem advir se as falhas identificadas não forem corrigidas. Por esses motivos, faz-se imperativo que as recomendações sejam classificadas por **critérios objetivos**, para que recebam a adequada **priorização**.

Certamente, todas as recomendações são importantes. A finalidade da priorização é planejar e ordenar as medidas que serão tomadas

sistematicamente, conforme um cronograma sugerido, que deve ser validado com o(a) gestor(a) da unidade auditada.

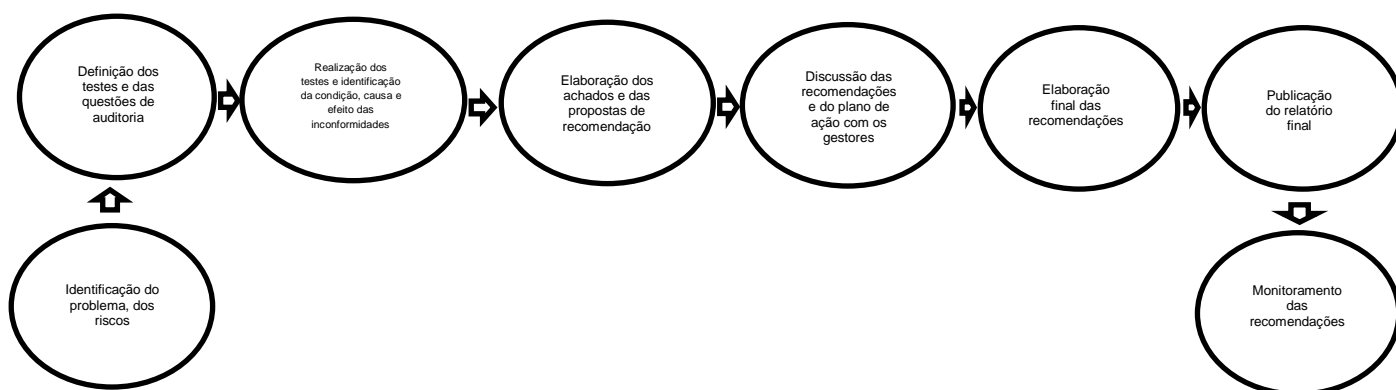
Ao formular recomendações e posteriormente monitorá-las, a auditoria interna deverá priorizar a correção dos problemas de **natureza grave**, que impliquem em risco de **dano** ao erário ou de comprometimento direto das metas estratégicas definidas pela entidade auditada.

5.3.2 Ciclo das Recomendações

Para recomendar adequadamente, as equipes devem conhecer bem a unidade auditada e os riscos a que estão expostas. Esse conhecimento se inicia na etapa de planejamento, mais especificamente no “Entendimento da Unidade”. Posteriormente, as recomendações são elaboradas pela equipe de auditoria com base nos achados, especialmente nas condições, nas causas e nas consequências, as quais são conhecidas na fase de execução, em decorrência das questões e dos testes previstos na etapa de planejamento.

Sendo assim, as recomendações também têm suas origens no processo de planejamento:

Figura 2 – Ciclo das Recomendações



Fonte adaptada de Brasil. ENAP – Elaboração de Relatórios de Auditoria.

Após elaboradas, as propostas de recomendações são discutidas com os(as) gestores(as) na reunião para apresentação dos achados e discussão das possíveis soluções. Essa etapa é essencial para:

- a)** obter informações que contribuam para a elucidação de erros e de omissões e para a confirmação das causas dos achados;
- b)** certificar-se de que as soluções propostas pelas equipes são exequíveis;
- c)** demonstrar aos(às) representantes da unidade auditada a necessidade e as vantagens das soluções propostas e os riscos que podem advir se essas medidas não forem implementadas; e
- d)** aperfeiçoar a interlocução com as unidades auditadas.

Posteriormente, as recomendações com os pertinentes ajustes, são registradas no relatório da auditoria. Finalmente, passam a ser acompanhadas pela CGM para a verificação do seu atendimento, ou seja, são monitoradas.

O atendimento por parte dos(as) gestores(as) deve ser capaz de solucionar os problemas identificados por meio do trabalho que, então, poderá ser considerado concluído. Todo esse processo é bastante complexo. É preciso, portanto, ter especial atenção na elaboração das recomendações, para que elas realmente agreguem valor à gestão. Para isso, os(as) auditores(as) devem:

- a)** conhecer a condição, a causa e as consequências dos achados, pois é sobre eles que as recomendações devem incidir; esse conhecimento será adquirido mais especificamente na fase de realização dos exames; e
- b)** pesar os benefícios (financeiros e não financeiros) possíveis de serem auferidos por meio das recomendações; essa avaliação deve ser realizada, na coluna benefícios esperados, durante o preenchimento da matriz de achados.

5.3.3 Cuidados na elaboração das recomendações

As recomendações constituem a **essência** do trabalho de auditoria. Sendo assim, é imprescindível que os(as) auditores(as) dediquem atenção especial à sua elaboração, de forma que elas indiquem **ações objetivas**, possíveis de serem implementadas e que contribuam de fato para **solucionar o problema e tratar os riscos** identificados. Para alcançar essa finalidade, é importante que os(as) auditores(as), além de atenderem às características desejáveis, realizem também as verificações do *checklist* a seguir:

Tabela 2 - Checklist para avaliação das recomendações

Verificação	Sim	Não
As recomendações indicam o que deverá ser feito (por exemplo, “elaborar indicadores de desempenho (...)”; os objetivos a serem atingidos; os riscos a serem tratados ou os controles a serem implementados, aperfeiçoados ou, se for constatada sua inutilidade, descontinuados?		
As recomendações estão fundamentadas nas evidências dos achados?		
As recomendações apresentam os benefícios esperados e esses são significativos?		
A recomendação está descrita por meio de verbo no infinitivo, precedido por oração que indique a sua finalidade, por exemplo: “para evitar o risco XXX, a unidade XX deverá elaborar plano de capacitação com vistas a (...)”?		
A equipe acordou com o(a) gestor(a) prazo razoável para a implementação das medidas a serem adotadas?		
As recomendações indicam claramente aos(as) gestores(as) quais evidências deverão ser apresentadas pela unidade a fim de que sejam consideradas atendidas?		
A equipe reconheceu as ações em curso ou concluídas adotadas pelo(a) gestor(a) que contribuem para a solução do problema?		

Fonte adaptada de Brasil. ENAP – Elaboração de Relatórios de Auditoria

5.4 Conclusão

É o componente do relatório de auditoria por meio do qual a equipe de auditoria emite a opinião sobre o objeto auditado. Essa **opinião** deve estar baseada em **informação suficiente, confiável, relevante e útil**. Deve ter caráter gerencial, isto é, tratar de conteúdos pertinentes à Alta Administração da unidade.

Na **conclusão**, as questões formuladas na Matriz de Planejamento devem ser respondidas, sintetizando-se os principais achados.

As referências aos achados de auditoria devem indicar o(s) número(s) do(s) item(ns) em que cada um deles é tratado no relatório.

As conclusões devem indicar o impacto dos achados nas contas do órgão/entidade e, conseqüentemente, do Município.

Para a formulação da **conclusão**, devem ser considerados os efeitos do achado, obtidos pela avaliação da diferença entre a situação encontrada e o resultado que teria sido observado caso se tivesse seguido o **critério**.

Na conclusão, podem ser feitas considerações sobre o trabalho realizado, breves relatos de não detecção de impropriedades na investigação de questões de auditoria.

5.5 Anexos

Nesta seção serão registradas as análises da equipe de auditoria e qualquer outra informação considerada relevante, como tabelas, relatório fotográfico, entre outros.

5.6 Fases da Comunicação dos Resultados de Auditoria

5.6.1 Relatório de Auditoria Preliminar

O **relatório de auditoria preliminar** tem o objetivo de permitir que o(a) gestor(a) da unidade auditada possa esclarecer questões levantadas pela unidade de auditoria, tecer comentários sobre as constatações e informações, além de apontar falhas nos critérios ou nos exames realizados, antes que seja emitido o relatório final.

O relatório preliminar conterá a indicação “**PRELIMINAR**” em sua capa.

5.6.2 Manifestação do Auditado

Trata-se da opinião do(a) gestor(a), apresentada formalmente em função dos

achados registrados no relatório preliminar.

Os **achados de auditoria** que indicarem a existência de falhas devem ser apresentados à unidade auditada, para que esta apresente esclarecimentos, avaliações ou informações adicionais que contribuam para o entendimento das condições verificadas ou para a construção de soluções.

A manifestação da unidade auditada é importante para que a equipe avalie se as evidências suportam plenamente as conclusões. Constitui também oportunidade para que sejam levantadas e analisadas eventuais falhas de entendimento, erros de interpretação ou fragilidades das evidências, levando a equipe a rever seu posicionamento ou a embasá-lo de forma mais consistente. As discordâncias devem ser analisadas criteriosamente e os eventuais erros materiais, corrigidos. Caso a **manifestação** da unidade auditada altere a opinião da equipe, o fato deve ser discutido com o(a) o Auditor-Chefe para que, com sua anuência, o achado possa ser modificado antes da emissão do relatório de auditoria complementar.

Na apresentação das informações prestadas pelo(a) auditado(a), o(a) auditor(a), deve observar as seguintes orientações:

- a) devem ser informados os meios pelos quais o(a) gestor(a) se manifestou (número, origem e data dos documentos, horário e data da mensagem eletrônica etc.); exemplo: “Por meio do Ofício nº xxxx, de xx de xxxx, de 20XX, a unidade auditada (...)”;
- b) nos casos em que uma manifestação do(a) gestor(a) se referir a diversas constatações, deve ser transcrito para o campo “manifestação da unidade auditada”, referente a cada constatação, apenas o trecho que se referir especificamente a esse registro;
- c) para os casos em que a manifestação do(a) gestor(a) envolver mais de um item no mesmo trecho e não for possível separar o que trata de cada constatação, a manifestação deve ser transcrita em cada registro; e

- d) quando não houver manifestação sobre o relatório de auditoria, ou seja, a unidade auditada omitiu sua manifestação, deve ser informado: “Não houve manifestação da unidade auditada”; ou
- e) caso o(a) gestor(a) apresente manifestação sobre o relatório, mas não trate da constatação, deve ser informado: “Não houve manifestação da unidade auditada para esse item”.

5.7 Revisão dos Papéis de Trabalho

Uma maneira eficaz de assegurar a consistência dos papéis de trabalho é submetê-los à revisão de pessoa distinta da que os tenha elaborado. Assim, além da revisão do **coordenador** da auditoria, que é obrigatória, o auditor é incentivado a solicitar a **outro membro da equipe** que revise os papéis. Em ambos os casos, o foco dessa revisão é “verificar se o trabalho foi desenvolvido conforme o planejado, se os registros estão adequados às conclusões e se não foram omitidos dados e informações imprescindíveis ou relevantes”. (NAT/TCU, 116.7)

O relatório e os autos do processo de auditoria devem ser estruturados de forma a facilitar ao leitor a consulta aos papéis de trabalho permanentes que constituam evidências. Além da imprescindível remissão no relatório de auditoria, às folhas dos processos onde as evidências se encontram, elas devem ser organizadas, preferencialmente, na forma de **anexos** ao volume principal, contendo cada anexo, na folha inicial, um **sumário** dessas evidências e a indicação das respectivas folhas.

A revisão e a organização preliminar dos papéis de trabalho, facilitam, sobremaneira, o trabalho subsequente de elaboração do relatório, bem como as revisões que se sucedem, do coordenador, em relação aos achados e ao relatório preliminar.

5.7.1 Revisão dos Achados pelo Coordenador da Equipe de Auditoria

Os achados de auditoria devem ter sido desenvolvidos utilizando a **Matriz de Achados**, papel de trabalho que estrutura esse desenvolvimento.

O procedimento de revisão dos achados visa a assegurar que todas as avaliações e conclusões estejam solidamente baseadas e suportadas em **evidências** suficientes, adequadas, relevantes e razoáveis; e que todos os erros, deficiências e questões relevantes foram identificados.

5.8 Particularidades da Elaboração do Relatório de Auditoria

Uma vez concluídas as revisões dos papéis de trabalho e dos achados, e definidas as escolhas e diretrizes para o relatório, o membro da equipe designado para elaboração deverá preparar um relatório de auditoria preliminar e submetê-lo à revisão, tanto pelo coordenador da auditoria como pelo Auditor-Chefe.

Essa revisão tem por objetivo assegurar que as conclusões e as propostas de encaminhamento são aderentes e decorrem logicamente dos fatos apresentados. Visa, ainda, assegurar os seguintes requisitos de **qualidade do relatório**:

- linguagem impessoal;
- conteúdo de fácil compreensão;
- conteúdo isento de imprecisões e ambiguidades;
- informações devidamente apoiadas por evidências adequadas e pertinentes;
- e
- objetivo, convincente, construtivo e útil.

O relatório de auditoria será assinado e rubricado pelo auditor (ou equipe) responsável pela realização da auditoria, bem como pelo Diretor do Departamento de Auditoria Governamental, e será aprovado pelo Auditor-Chefe da CGM, mediante despacho.

5.8.1 Introdução

A **introdução** fornece informações básicas sobre a Portaria de Fiscalização e identifica a Ordem de Serviço, a entidade auditada, a atividade ou processo auditado, o tipo de auditoria realizada, riscos específicos e subsistemas avaliados. O objetivo, o escopo, o histórico e a metodologia, por constituírem partes que dizem respeito ao relatório como um todo e que são necessárias para a compreensão de como o trabalho foi realizado, devem ser registrados na introdução do relatório.

A descrição da metodologia deve mencionar os procedimentos adotados, as técnicas e os papéis de trabalho utilizados no planejamento e execução da auditoria (fazer referência à Matriz de Planejamento), o tipo de amostragem utilizado (se utilizada amostragem), bem como indicar as folhas em que constam a relação dos atos, contratos ou processos incluídos na amostra auditada, relação essa que se constitui em anexo ao relatório.

A descrição da metodologia deve destacar a participação de outros técnicos e de outras unidades técnicas que tenham contribuído de modo significativo para a realização do trabalho, ainda que não tenham assinado o relatório.

A descrição das limitações deve indicar claramente aquilo que não pôde ser investigado em profundidade suficiente para a formulação de conclusões, com as justificativas pertinentes.

Na introdução, destaca-se:

- i. o parágrafo destinado a detalhar o objetivo, descreve o que a auditoria busca realizar. Normalmente são traduzidos por verbos no infinitivo.

Exemplo: avaliar, determinar; e

- ii. o parágrafo que aborda o escopo da auditoria, deve discorrer sobre os limites da auditoria, ou seja, descrever o que foi incluído na auditoria e, se relevante para o entendimento, o que foi excluído, sendo que, neste caso, é importante explicar os motivos da exclusão.

5.8.2 Contextualização

A seção relacionada a contextualização do órgão e/ou objeto nem sempre irá constar nos relatórios de auditoria. Geralmente é utilizada nas auditorias operacionais e de avaliação de controles, pois é importante situar o leitor sobre o contexto do órgão e/ou objeto auditado. Uma fundamentação teórica longa, ou seja, que vai além dos critérios utilizados no desenvolvimento dos achados, por exemplo, deve ser inserida nesta seção. Tome-se como exemplo uma auditoria operacional em um fundo de saúde: dada a complexidade do funcionamento do Sistema Único de Saúde (SUS), é necessária uma abordagem inicial no relatório explicitando, ainda que sumariamente, o funcionamento de um fundo, como ocorre o custeio da saúde, o papel dos entes federativos nos repasses, as legislações envolvidas, entre outros. Verifica-se que essa contextualização não se insere na introdução, que é destinada a discorrer em linhas gerais sobre a produção do relatório em si.

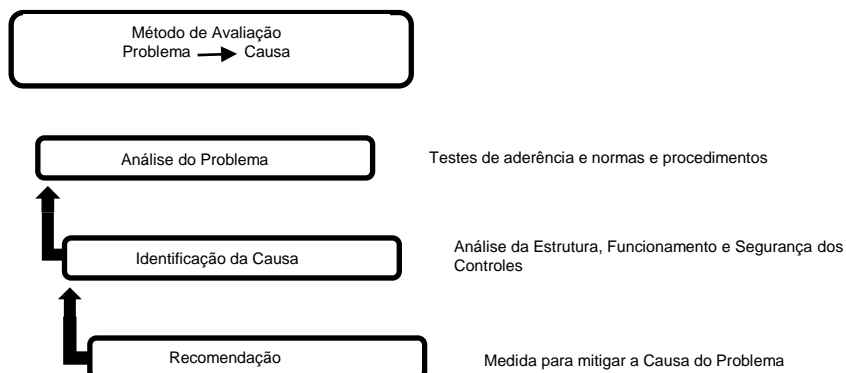
5.8.3 Resultados dos Exames (Achados)

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

apresentados de forma organizada, de acordo com um critério preestabelecido como ordem cronológica, relevância, tema, causa, efeito ou risco.

5.8.3.1 Método de Trabalho

Na execução dos relatórios de auditoria, deverá ser adotado o método Análise Problema-Causa, conforme demonstrado no diagrama abaixo:



Por este método, busca-se inicialmente realizar análise dos problemas relacionados a cada Ponto de Controle (processos, subprocessos, atividades), através de testes de aderência a normas e procedimentos. Em seguida, procura-se identificar as fontes das causas dos problemas, a partir da avaliação da Estrutura, Funcionamento e Segurança dos Controles Internos. Por fim, são apresentadas as recomendações com a propositura, de maneira factível, de possíveis soluções, no intuito de combater e mitigar a causa do problema.

Na aplicação dos procedimentos de auditoria, o auditor deve observar como método, a análise do **problema – causa – recomendação**, devendo cumprir as seguintes etapas:

1ª Etapa: analisar os problemas por meio da aplicação de testes de aderência às normas e aos procedimentos com relação a cada ponto de controle, mediante seleção de amostra, não necessitando especificar no relatório os processos analisados;

2ª Etapa: identificar as causas dos problemas detectados, analisando os seguintes aspectos: estrutura, funcionamento e segurança dos controles, por meio de aplicação de procedimentos de observação, aplicação de *checklists* questionários, a fim de reconhecer as fontes que provocam a vulnerabilidade dos controles. Alguns tipos de auditoria (como as especiais, por exemplo) podem dispensar esta etapa;

3ª Etapa: elaborar as recomendações com a propositura, de maneira factível, de possíveis soluções, indicando “o que” deve ser feito no intuito de combater a causa do problema.

5.8.3.2 Análise do Problema

Nesta etapa, deve ser apresentado o resultado dos testes de aderência a normas e procedimentos.

Ao responder às questões acerca da aderência a normas e procedimentos, o auditor deve apresentar como resultado, o achado (problema detectado), a descrição da situação encontrada, o critério (fundamentação legal), o efeito (consequência da diferença constatada pela auditoria entre a situação encontrada e o critério), bem como as evidências coletadas para apoiar os achados e as conclusões do trabalho de auditoria.

5.8.3.2.1 Identificação das Causas

Nesta etapa deve ser apresentado o resultado da análise da estrutura, funcionamento e segurança dos controles.

Ao responder às questões acerca da estrutura, funcionamento e segurança dos controles internos, o auditor deve apresentar como resultado, a causa (vulnerabilidades que são a razão da diferença entre a situação encontrada e o critério), bem como, as evidências e análises para apoiar as conclusões sobre as causas raízes dos problemas detectados.

Em alguns tipos de auditoria, como por exemplo nas auditorias de caráter especial, esta etapa da metodologia de trabalho poderá ser suprimida.

5.8.3.2.1.1 Causa

É o registro da origem efetiva da(s) ocorrência(s), é a origem do impacto, positivo ou negativo. A **causa** é fundamental nos casos da identificação de impactos que requeiram recomendações, reparos ou sugestões para elisão - esse dado factual é decisivo para a fase de elaboração da propositura de solução. Sem o conhecimento efetivo da **causa** do problema, jamais será possível a apresentação de soluções oportunas e suficientes. Deve ser registrado, também, o Nexo de Causalidade (entre a conduta e o resultado ilícito). O **nexo de causalidade** é estabelecido quando se consegue evidenciar a relação de causa (**conduta**) e efeito (**resultado ilícito**), registrando, assim, que a conduta do responsável contribuiu significativamente para o resultado ilícito. Ou seja, foi uma das causas do resultado. Deve-se fazer as seguintes perguntas: **se retirarmos do mundo a conduta do responsável ainda assim o resultado teria ocorrido? Caso positivo, teria ocorrido com a mesma gravidade?**

Abaixo é apresentado o quadro de **fontes de causas** e respectivas vulnerabilidades observadas pela CGM.

Quadro 2 - Causas e Vulnerabilidades Observadas

Fontes das Causas	Vulnerabilidade
1 Pessoas	1.1 Servidores em número insuficiente
	1.2 Servidores sem capacitação formal
	1.3 Servidores com perfil inadequado
	1.4 Servidores desmotivados
2 Processos	2.1 Mal concebidos (exemplo: fluxo, desenho, etc)
	2.2 Ausência de manuais ou instruções formalizadas
	2.3 Ausência de segregação de funções
3 Estrutura Organizacional	3.1 Falta de clareza quanto às funções e responsabilidades
	3.2 Deficiências nos fluxos de informação
	3.3 Centralização excessiva de responsabilidades
	3.4 Delegações exorbitantes
	3.5 Ausência de segregação de funções
4 Sistemas Informatizados	4.1 Ausência de manuais de operação
	4.2 Ausência de integração com outros sistemas
	4.3 Inexistência de controles de acesso lógico/ <i>backup</i>
	4.4 Vulnerabilidade do banco de dados
5 Infraestrutura Física	5.1 Localização inadequada
	5.2 Instalações ou <i>layout</i> inadequados
	5.3 Inexistência de controles de acesso físico
6 Infraestrutura Tecnológica	6.1 Equipamentos obsoletos
	6.2 Ausência ou insuficiência de investimentos em TI
7 Externalidades	7.1 Eventos externos que podem impactar a avaliação dos controles

As causas devem ser suportadas por evidência de causa, que consiste em elemento ou conjunto de elementos comprobatórios suficientes, adequados e pertinentes, obtidos por meio da aplicação das técnicas de auditoria e que servem para apoiar as conclusões sobre as causas raízes dos problemas detectados.

5.8.3.2.1.2 Regras de Ouro Sobre as Recomendações

Distinguimos as Recomendações **Propositivas** das **Impositivas/Determinativas**.

- **RECOMENDAÇÕES PROPOSITIVAS** – são recomendações destinadas a corrigir as **causas** de falhas gerenciais, gastos evitáveis, excessos/desperdícios, prejuízos e desvios/fraudes evidenciados, portanto passíveis de negociação quanto aos processos de implementação – devem estar presentes nos relatórios para negociação com os gestores.

- **RECOMENDAÇÕES IMPOSITIVAS/DETERMINATIVAS** – são recomendações destinadas ao ressarcimento de prejuízos e ao tratamento pontual de desvios/fraudes efetivamente apurados, portanto de natureza inegociável – não devem, necessariamente, estar presentes nos relatórios destinados à negociação com os gestores.

O **que** (e **como**) recomendar quando da evidenciação de fatos tipificados como **Constatações sem Impacto - Falhas Formais?**

Por se tratar de **não-conformidade** formal, devemos recomendar a sua imediata regularização. Por ter caráter pontual, essa correção não se relaciona com causas, já que tal acerto ocorre sobre o fato em si ou seu efeito. A proposta de eliminação das falhas formais deve ser apresentada por **Nota de Auditoria - NA**, ainda em campo, só devendo aparecer em relatório quando não for obtida a correção efetiva durante os exames, ou quando não houver garantias reais de solução posterior. As recomendações de ajuste de falhas formais são, por natureza, **impositivas** – não estão por isso submetidas a negociações.

O **que** recomendar quando da evidenciação de fatos tipificados como **Falhas não formais**, como **Gastos Evitáveis** ou como **Excessos / Desperdícios?**

Sem prejuízo das regularizações pontuais (que devem ocorrer por **NA**), deve-se recomendar principalmente a **eliminação** ou **mitigação/redução** da causa apurada (necessariamente identificada como **imperícia**, **imprudência** ou **negligência**), direcionando a recomendação para o nível de responsabilização adequado - caracterizado como operacional, tático/gerencial ou estratégico. Nestes casos a especificação e caracterização das providências e medidas a serem implementadas, devem ser registradas em seus detalhes operacionais - no que couber.

O que recomendar quando da evidenciação de fatos tipificados como **Prejuízo?**

Situação 1: Quando o gestor adotou, cumulativamente, as providências no sentido de:

- ✓ apurar os fatos;
- ✓ identificar o(s) responsável(is) pelo dano;
- ✓ quantificar o dano ao Erário; e
- ✓ imediato ressarcimento ao Erário.

Sem detrimento da proposta de eliminação ou mitigação/redução das causas, somente recomendar instauração de Tomada de Contas Especial - TCE quando se apresentarem esgotadas todas as providências cabíveis no âmbito administrativo interno, com vistas à recomposição ao Erário. O processo de

TCE serve para dar executoriedade às iniciativas de cobrança daquele que deu causa a perdas, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário. Assim, quando o responsável pelo débito se antecipou e ressarciu o Erário, ou assumiu formalmente o ressarcimento do débito, não se deve recomendar a instauração de TCE.

Situação 2: Quando o gestor adotou, apenas, as providências no sentido de:

- ✓ apurar os fatos;
- ✓ identificar o(s) responsável(is) pelo dano; e
- ✓ quantificar o dano ao Erário.

Sem prejuízo da proposta de eliminação ou mitigação/redução das causas, recomendar a adoção de medidas que objetivem o pronto ressarcimento dos danos causados ao Erário – especificando e caracterizando a(s) medida(s) em seus detalhes operacionais, no que couber, evitando-se o uso de expressões genéricas. Quando todas as circunstâncias que envolvem um **prejuízo** tiverem sido efetivamente apuradas, tais como **caracterização** do fato, **identificação** do responsável e **quantificação** do débito, deve ser recomendada a devolução (integral ou parcial – dependendo da ocorrência) dos recursos ou bens comprometidos. Nesses casos, a recomendação de instauração de TCE pode caracterizar protelação de ressarcimento por parte do agente de controle.

Situação 3: Quando o gestor adotou apenas as providências no sentido de:

- ✓ apurar os fatos; e
- ✓ identificar o(s) responsável(is) pelo dano.

Sem detrimento da proposta de eliminação ou mitigação/redução das causas, após os trabalhos auditoriais de **quantificação** do dano, recomendar a adoção

de medidas que objetivem o pronto ressarcimento ao Erário – especificando e caracterizando a(s) medida(s) em seus detalhes operacionais, no que couber, evitando-se o uso de expressões genéricas. Para a função auditoria não há necessidade objetiva de apurações integrais – bastando, como evidência, apurações parciais.

Situação 4: Quando o gestor adotou, apenas, as providências no sentido de:

- ✓ apurar os fatos.

Sem prejuízo da proposta de eliminação ou mitigação/redução das causas, após os trabalhos auditoriais de **identificação** do(s) responsável(is), e **quantificação** do dano, recomendar a adoção de medidas que objetivem o pronto ressarcimento ao Erário – especificando e caracterizando a(s) medida(s) em seus detalhes operacionais, no que couber, evitando-se expressões genéricas. **Nunca** recomendar a instauração de **sindicância** ou **processo disciplinar** - tendo em vista serem essas providências gerenciais que se incluem dentre os procedimentos administrativos disponíveis ao gestor, próprias de situação em que não tenha havido atuação auditorial, cabendo aplicá-las quando as circunstâncias assim o exigirem.

O que recomendar quando da evidenciação de fatos tipificados como **Desvio/Fraude**?

Todo fato tipificado como Desvio/Fraude tem, necessariamente, como causa uma atitude gerencial **dolosa**, portanto, deve-se recomendar a sustação imediata das operações comprometidas e repassar as informações para a Corregedoria Geral do Município, visando, após os trâmites usuais, a pronta e competente imputação aos servidores arrolados, das sanções administrativas pertinentes. Havendo o envolvimento de titulares de órgãos ou entidades, bem como de pessoas não integrantes do quadro de pessoal do Município, os

trâmites incluem o encaminhamento do caso ao Tribunal de Contas do Estado e ao Ministério Público do Estado.

Observação: Quando da necessidade de adoção de providências por parte da própria CGM, tal recomendação não deve, sob hipótese alguma, constar do relatório a ser enviado para fora da instituição.

Exemplos de *recomendações que não devem* constar do relatório de auditoria, por constituírem-se em definições gerenciais internas à CGM:

- *Que o próximo trabalho de auditoria aprofunde adequadamente os exames sobre esse item.*
- *O próximo trabalho de auditoria verificará a efetiva implementação das providências.*
- *As providências anunciadas serão objeto de acompanhamento.*
- *Recomendamos o encaminhamento deste relatório ao Ministério Público, à Polícia Judiciária e aos Tribunais de Contas.*

Por fim, **não podem** ser consideradas recomendações, por serem **inócuas**, sentenças tais como:

- *O gestor deve adotar, imediatamente, as providências que considerar cabíveis.*
- *Que se adote as providências que o caso requer.*
- *Por irregular, deve ser evitada, nos próximos casos, a assunção do procedimento.*
- *Que o gestor, doravante, crie mecanismos de controle consistentes.*
- *Devem ser urgentemente adotadas as providências cabíveis.*

- *Efetuar, o mais breve possível, os ajustes necessários.*
- *O gestor deve regularizar as situações pendentes.*
- *Que se cumpra a legislação pertinente, sob pena de imputação das sanções cabíveis.*
- *O normativo existente deve ser integralmente obedecido - em todos os seus pormenores.*
- *O gestor deve envidar esforços no sentido de sanar a ilicitude.*
- *O gestor deve cumprir as obrigações conforme estabelecido na legislação pertinente.*
- *O gestor deve esclarecer os motivos do não atendimento da legislação atinente.*
- *O gestor deve evidenciar as atitudes administrativas destinadas a sanar as falhas apontadas.*
- *O gestor deve agir no sentido de garantir o regular funcionamento do setor.*
- *O gestor deve empreender ações a fim de garantir o cumprimento dos prazos exigidos.*
- *O gestor deve orientar os setores responsáveis para que cumpram as determinações legais.*
- *O gestor deve alertar os responsáveis sobre a obrigatoriedade do cumprimento das cláusulas constantes dos instrumentos de ajuste.*
- *O gestor deve empreender gestões junto aos responsáveis, com vistas ao*

ressarcimento dos recursos indevidamente aplicados.

Além de recomendações destinadas à unidade auditada e havendo a necessidade de apuração criminal e/ou improbidade administrativa, além de recomendações destinadas à unidade auditada, o relatório pode apresentar proposta de encaminhamento a órgãos externos à CGM, tais como Ministério Público, Delegacia Fazendária, Tribunal de Contas do Estado, Corregedoria Geral do Município, para que se proceda à apuração de responsabilidade.

5.9 Padrões de Elaboração do Relatório de Auditoria

5.9.1 Requisitos do relatório

Ao registrar as análises o auditor deve estruturar o texto em parágrafos de forma clara, completa, concisa, construtiva, objetiva, precisa e tempestiva, com encadeamento coerente dos componentes do achado (situação encontrada, critério, evidência, causa e efeito), considerando em toda sua construção o **ponto de vista do leitor**.

- **Clareza** – o texto deve ser de fácil compreensão, devendo ser evitada a erudição, o preciosismo, o jargão, a ambiguidade e a utilização de expressões em outros idiomas, exceto quando se tratar de expressões que não possuam tradução adequada para o idioma português e que já se tornaram corriqueiras. Termos técnicos e siglas menos conhecidas devem ser utilizados desde que necessário e devidamente definidos no glossário. Quando possível, complementar os textos com ilustrações, figuras e tabelas.

Usar palavras e expressões em seu sentido comum salvo quando o relatório versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área. Usar frases curtas e concisas. Construir **orações na ordem direta**, preferencialmente na **terceira pessoa**,

evitando preciosismos, neologismos e adjetivações dispensáveis. Buscar **uniformidade no tempo verbal** em todo o texto, dando preferência ao **tempo presente** ou ao **futuro simples do presente**. Usar recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando abusos de caráter estilístico.

- **Completude** – toda informação e argumento necessários para satisfação dos objetivos da auditoria devem ser apresentados, permitindo uma correta compreensão dos fatos e situações relatadas;
- **Concisão** – ir direto ao assunto. Não utilizar comentários complementares desnecessários nem fugir da ideia central. Intercalações de texto devem ser utilizadas com cautela, de modo a não dificultar o entendimento do leitor. Não devem ser utilizados comentários entre aspas com sentido dúbio ou irônico. Dizer apenas o que é requerido, de modo econômico, isto é, eliminar o supérfluo, o floreio, as fórmulas e os clichês. A transcrição de trechos de doutrina e/ou jurisprudência que componham o critério deve restringir-se ao mínimo necessário. A transcrição de trechos de evidências documentais somente deverá ser feita quando for essencial ao entendimento do raciocínio. O relatório **não deve exceder trinta páginas**, excluídos a folha de rosto, o sumário, as listas de figuras e tabelas, os anexos e os documentos juntados, exceto quando houver achados de alta complexidade ou em grande quantidade, a critério do coordenador da equipe.
- **Construtiva** – as comunicações construtivas são úteis para os destinatários do trabalho de auditoria e para a organização e conduzem a melhorias onde seja necessário. Favorecem um processo colaborativo para elaborar soluções para os problemas encontrados e, conseqüentemente, para ajudar a organização a atingir seus objetivos. O tom construtivo ao longo das comunicações reflete a seriedade dos achados.

- **Objetividade** – o texto produzido deve ser imparcial, equilibrado e baseado no conhecimento e compreensão de fatos e condições. A comunicação deve ser justa e não enganosa, resguardando-se contra a tendência de exagerar ou superenfatizar deficiências ou qualidades. Interpretações devem ser baseadas no conhecimento e compreensão de fatos e condições;
- **Precisão** – as informações apresentadas devem ser precisas e corretamente registradas e devem ser suficientes para sustentar os achados, conclusões e propostas do relatório, buscando não deixar espaço para contra argumentações. A precisão é necessária para assegurar ao leitor que o que foi relatado é fidedigno e confiável. Um erro pode pôr em dúvida a validade de todo o relatório e pode desviar a atenção da substância do que se quer comunicar. As evidências relatadas devem demonstrar a justeza e a razoabilidade dos fatos descritos. Retratar corretamente significa descrever com exatidão o alcance e a metodologia, e apresentar os achados e as conclusões de uma forma coerente com o escopo da fiscalização;
- **Tempestividade** – a informação deve ser emitida tempestivamente para que seja de maior utilidade aos leitores e destinatários e possa subsidiar órgãos auditados, bem como formuladores de políticas e demais atores interessados no aperfeiçoamentos das atividades;
- **Convicção**– achados e conclusões devem ser descritos com firmeza, demonstrando certeza da informação comunicada, evitando palavras ou expressões que denotem insegurança ou possam ensejar dúvidas ou imprecisões no entendimento;
- **Relevância** – o texto deve relatar informações que sejam importantes dentro do contexto e em face dos objetivos de auditoria. Fatos ou

ocorrências que não contribuem para as conclusões e não resultem em propostas de encaminhamento não devem ser relatados;

- **Coerência e ordenação lógica** – pode haver situações em que um texto esteja correto, do ponto de vista gramatical, mas não esteja coerente, o que não é adequado. A coerência consiste na ordenação e na vinculação lógica do texto: as orações secundárias devem estar logicamente vinculadas às principais, sem as contradizer. Da mesma forma, o parágrafo posterior deve estar logicamente vinculado ao parágrafo anterior. Para esse fim, é essencial que se utilizem os conectivos (conjunções, pronomes, etc) adequados. Um texto coerente, portanto, baseia-se na correta interligação entre as ideias;
- **Tom (Sobriedade)** – a linguagem do relatório deve ser cuidadosamente escolhida; deve ser comedida, portanto, sem excessos de qualquer natureza. Não se deve, pois, por intermédio das comunicações de resultados, depreciar pessoas ou instituições, nem realizar insinuações e generalizações, ou seja: o tom deve ser construtivo e não de conflito ou oposição.

5.9.2 Formatação

Com a finalidade de realçar o caráter técnico dos relatórios produzidos pela CGM e, ao mesmo tempo, facilitar a sua leitura, os seguintes padrões de formatação devem ser respeitados:

- a) no corpo do texto deve ser usada a fonte **Arial**, justificada, estilo normal, tamanho 12, cor preta;
- b) as transcrições de leis e trechos de outros autores devem ser apresentadas sempre entre aspas, também em fonte Arial, estilo **itálico**, tamanho 12;

c) o negrito deve estar restrito a seções, subseções, títulos, subtítulos e cabeçalho (primeira linha) de tabelas de quadros;

d) os trechos do relatório a se destacar devem ser sublinhados. Deve-se evitar destacar trechos superiores a três linhas. Se o trecho não for de autoria da equipe, ao final da transcrição deverá ser inserida a observação “**Original sem grifo**” entre parênteses. O destaque em trechos de autoria da equipe deve ser evitado ao máximo e, quando ocorrer, não deverá vir seguido da expressão entre parênteses;

Exemplo:

“Conforme estabelece a Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, em seu art. 14, “Nenhuma compra será feita sem a adequada caracterização de seu objeto e indicação dos recursos orçamentários para seu pagamento, sob pena de nulidade do ato e responsabilidade de quem lhe tiver dado causa””. (Original sem grifo)

e) nas citações, as supressões devem ser indicadas por meio do símbolo [...] A legislação brasileira permite a utilização não autorizada de obras para fins de estudo, crítica ou polêmica, bem como para produzir prova administrativa, sem finalidades lucrativas, desde que seja observado o direito de citação (Lei nº 9.610/1998, art. 46). A Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) determina como uma informação colhida de outra fonte deve ser citada e como devem ser elaboradas as referências (ABNT 6023: 2002). Destaca-se algumas regras:

i. citação de até três linhas no corpo do texto do relatório deve vir entre aspas “...”;

ii. citação com mais de três linhas deve ser destacada em outro parágrafo: recuo de 4 cm + espaçamento simples + tamanho de fonte menor;

iii. citação com expressões ou palavras entre aspas: “... ‘...’...”; nome do

autor incluído no texto: Segundo Castro (2008) ...;

iv. nome do autor no final do texto: (CASTRO, 2008, p. 20) e

v. informação verbal (comunicações, entrevistas, etc.): (Informação verbal)
+ Dados em nota de rodapé.

f) não devem ser utilizados textos coloridos ou com outros recursos estéticos que visem a criar situações de destaque além das mencionadas acima (itens “c” e “d”).

5.9.3 Quadros e Tabelas

Quanto ao uso de quadros e tabelas, devem ser observadas, além das orientações acima, as seguintes:

a) são chamadas de tabelas todas as estruturas divididas em linhas e colunas, cuja informação central seja constituída de dados numéricos, valores (por exemplo, soma de quantidades de medicamentos disponíveis em almoxarifado). São divididas em linhas na horizontal, mas as bordas laterais não devem ser fechadas;

b) são considerados quadros todas as listas de dados divididas em linhas e colunas que não exponham cálculos (por exemplo, lista de unidades inspecionadas). Os quadros devem conter todas as linhas horizontais e verticais;

c) as tabelas e quadros devem ser identificados com título em itálico na parte superior;

Exemplo: *Quadro – Unidades inspecionadas em 2022*

d) nos quadros e tabelas, assim como na indicação da fonte dos dados, deve ser utilizada a fonte **Times New Roman**, estilo normal, tamanho 10;

- e) os quadros e tabelas devem ter a largura do parágrafo e, nas exceções em que haja apenas duas colunas muito estreitas, essas estruturas devem ser justificadas à esquerda;
- f) a tabela que constar em mais de uma página deve obrigatoriamente conter a linha de títulos repetida em cada página para facilitar a identificação dos conteúdos das colunas;
- g) a fonte dos dados deve ser registrada na parte inferior dos quadros ou tabelas. Caso seja externa, ela deve ser mencionada de forma que possa ser verificada por um terceiro;
- h) não é suficiente informar que a fonte dos dados é a unidade examinada; é necessário informar que a fonte é tabela fornecida pelo gestor e indicar o documento por meio do qual ele a disponibilizou.

Quando a fonte dos dados for um sistema, deve-se indicar o nome do sistema e a data em que a consulta foi realizada (Exemplo: RBWeb, 15 de agosto de 2022).

5.9.4 Identificação de Pessoas Físicas e Jurídicas

Tendo em vista a possibilidade de publicação dos relatórios na internet e a necessidade de se evitar a exposição inadequada de pessoas físicas e jurídicas, os registros de pessoas devem ser efetuados com cautela, observando às disposições da Lei Federal nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 – Lei Geral de Proteção de Dados, de acordo com as orientações seguintes:

- a) como regra geral, a identificação de pessoas físicas e jurídicas somente deve ocorrer quando: essas tiverem contribuído para o fato apontado; a referência for absolutamente necessária para garantir a consistência dos achados e estiver rigorosamente fundamentada em evidências coletadas como papéis de trabalho;

- b)** a identificação de pessoas físicas, conforme mencionada no item anterior, deverá ocorrer por meio de menção a número de Cadastro de Pessoa Física – CPF, a qual deve ser efetuada de forma descaracterizada, ou seja: mediante a ocultação dos três primeiros dígitos e dos dois dígitos verificadores, que devem ser substituídos por asteriscos (por exemplo, *****.XXX.XXX-****);
- c)** em regra, os agentes públicos envolvidos na aplicação dos recursos públicos deverão ser identificados por meio do cargo ou da função ocupada e do período de gestão;
- d)** os textos devem cuidar ao máximo de proteger as pessoas que se constituem em fontes de informação para o relatório (denunciantes e entrevistados em geral). Assim sendo, os informadores não devem ter seus nomes citados. Com a mesma finalidade, a redação dos registros não deve conter detalhes que permitam a identificação do informador, ainda que de modo indireto, ou seja: nesse caso, não devem ser mencionados apelidos, local de moradia nem mesmo as iniciais dos nomes;
- e)** os nomes mencionados no campo “manifestação da unidade auditada” devem ser substituídos por suas iniciais; o seu registro completo deve ser efetuado em documento à parte, o qual deve ser arquivado como papel de trabalho;
- f)** nos registros dos relatórios da CGM, um mesmo indivíduo não pode ser identificado simultaneamente por meio das iniciais dos nomes e de CPF descaracterizado;
- g)** independente de serem citados no corpo do relatório, os números de CPF devem ser associados aos nomes dos gestores e dos agentes relacionados ao fato em documento arquivado como papel de trabalho, de maneira a

facilitar, quando necessária, a sua remessa aos órgãos de controle externo ou Ministério Público;

- h) a citação de pessoas jurídicas, quando necessária, deve ser efetuada por meio da razão social e do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ. No caso de microempreendedores, a identificação deve ser realizada por meio do nome completo, incluindo a sigla ME, e do CPF descaracterizado. Nesse caso, é importante que a construção do texto deixe claro que a natureza da pessoa citada é jurídica;
- i) quando for necessário citar os responsáveis, proprietários e/ou empregados relacionados a pessoas jurídicas, a identificação será realizada pelo cargo ocupado e pelo CPF descaracterizado;
- j) nos relatórios em geral, e especialmente nos relatórios oriundos de demandas externas, não deve haver menção aos seguintes termos e expressões: “denúncia”, “denunciante”, “denúncia anônima”, “fato denunciado” e “anônima”.

5.9.5 Particularidades da Revisão do Relatório

A finalidade da atividade de revisão de relatórios é verificar se os registros ali efetuados estão consistentes do ponto de vista técnico, se atendem ao disposto nas normas e se estão de acordo com o padrão definido pela CGM neste Manual.

Ao encontrar desconformidade, o revisor deverá informá-las ao auditor responsável pela elaboração do relatório. Preferencialmente, quem deverá fazer as alterações solicitadas será o próprio auditor responsável pela elaboração do texto a ser alterado. Se isso não for possível, as alterações poderão ser realizadas pelo Auditor-Chefe ou por algum auditor por ele designado para esse fim. As revisões de auditoria podem ser apenas **orientações** para que a equipe de auditoria proceda às adequações visando à

melhoria, ou **intervenções**, quando o próprio Auditor-Chefe realiza alterações ou inserções visando à qualidade do trabalho.

O responsável pela revisão dos relatórios deve seguir as seguintes orientações:

- a)** verificar se o texto do relatório é dotado de clareza, correção, coerência, objetividade, ênfase, sobriedade e previsão e se está de acordo com a norma culta e com as demais referências citadas neste Manual;
- b)** averiguar se os registros estão lastreados em papéis de trabalho, os quais devem ser suficientes para permitir que outros auditores possam chegar às mesmas conclusões expressas no relatório e, se necessário, comprovar a veracidade das informações;
- c)** verificar se as conclusões estão suportadas por evidências devidamente comprovadas;
- d)** avaliar se há informações ou constatações que, devido à sua baixa relevância, não deveriam, mas estão compondo o relatório;
- e)** verificar se os conteúdos das tabelas podem ser visualizados na íntegra;
- f)** ao propor alterações, o revisor deve atentar para não confundir a finalidade de adequar o relatório ao padrão institucional com o desejo de adaptar a redação ao seu próprio estilo;
- g)** em vez de somente apontar uma falha ou lacuna, o revisor pode sugerir um novo trecho e solicitar que os responsáveis pela elaboração do relatório avaliem sua conveniência, quando julgar que essa alternativa seja mais produtiva e viável. Antes, no entanto, o revisor deve se certificar de ter compreendido perfeitamente o trecho em questão;
- h)** ser criterioso na revisão não significa se deter em minúcias. Avalie se as

falhas encontradas são significativas e se realmente prejudicam a qualidade do relatório.

Por fim, é importante destacar que essas orientações não servem apenas para os responsáveis pela realização da revisão dos relatórios, mas, também àqueles que elaboram os textos, uma vez que o primeiro revisor de um texto deve ser sempre o seu próprio redator, ou seja, o auditor que realizou o trabalho.

5.9.6 Anexos do Relatório

Consideram-se anexos aqueles documentos que, embora diretamente relacionados aos assuntos tratados no relatório, não sejam essenciais à compreensão destes, tais como, memórias de cálculo e descrições detalhadas. A separação dos citados documentos visa a tornar o relatório conciso, entretanto não deve causar prejuízo de entendimento para o leitor, cabendo à equipe avaliar cada caso.

Consideram-se anexos, ainda, aqueles documentos que por seu tamanho ou disposição gráfica não possam constar do corpo do relatório, tais como, tabelas, gráficos e fotografias.

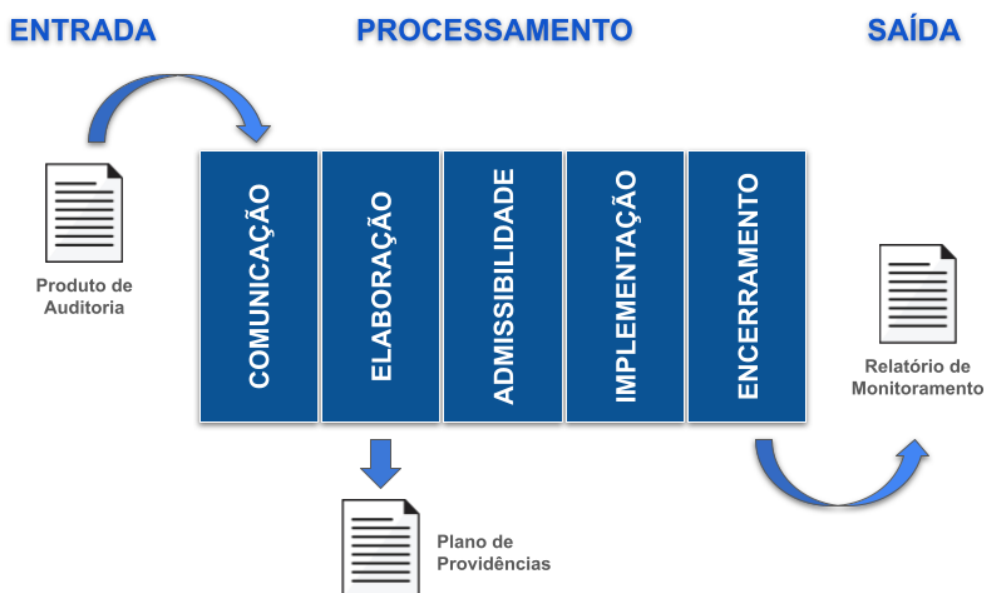
6. MONITORAMENTO

Os objetivos da auditoria não são atingidos plenamente com a emissão do relatório, mas somente quando a unidade auditada atende às recomendações nele contidas. Assim, o monitoramento consiste no acompanhamento das providências adotadas pela unidade auditada em relação às recomendações constantes dos produtos de auditoria emitidos pelo órgão de controle.

O processo de monitoramento das recomendações decorrentes das auditorias, compreende o encaminhamento do produto de auditoria com as recomendações ao gestor (entrada), a elaboração do plano de providências, a

análise da consistência das ações propostas, a implementação das correções planejadas, a verificação do atendimento às recomendações (processamento) e a emissão do relatório de monitoramento (saída), conforme figura abaixo:

Figura 3 – Processo de Avaliação de Controles Internos



6.1 Comunicação

A comunicação refere-se ao momento em que a unidade auditada toma ciência das recomendações e determinações contidas nos relatórios de auditoria. A partir deste ponto, considera-se que o gestor está ciente das deliberações, com informações completas e suficientes a respeito do que a CGM, ou outro órgão de controle, espera da unidade auditada, e de que os prazos para resolução começam a ser contados.

6.2 Elaboração do Plano de Providências

O **Plano de Providências** é o documento elaborado pela unidade auditada que se caracteriza por ser um instrumento consolidador das atividades de **implementação** das melhorias, correções, aperfeiçoamentos e soluções

propostas pelas unidades envolvidas, relacionadas com as constatações decorrentes dos trabalhos de auditoria.

Caracteriza-se, ainda, por ser um instrumento de acompanhamento contínuo pela CGM, pela UCI e pelo Gestor da unidade auditada, na condução das atividades de **aprimoramento** da gestão. Nele, registra-se gradualmente o encaminhamento das soluções das constatações identificadas pelos órgãos de controle durante a realização das auditorias.

O Plano de Providências deve ser dinâmico, contemplando basicamente os seguintes requisitos: medidas a serem adotadas, responsáveis por sua execução e cronograma definindo os prazos para a implementação das ações propostas.

O Plano de Providências deve ser elaborado pela unidade auditada a que se destina o produto de auditoria, por meio das equipes responsáveis pelos setores onde a situação foi encontrada.

Serão passíveis de elaboração de Plano, as determinações de adoção de providências **corretivas** e as recomendações de **implementação** de ações.

Não serão passíveis de elaboração de Plano, deliberações que não tenham explicitado as providências que deveriam ser adotadas pelo órgão, bem como aquelas que determinam genericamente o cumprimento de normas, exceto se for requerido o Plano de Providências pela equipe responsável pela emissão do relatório de auditoria.

O Plano de Providências é elaborado em um documento concebido na forma de tabela, conforme o Anexo XIII deste Manual. As orientações quanto à **elaboração** e ao acompanhamento do Plano de Providências são as seguintes:

- a) deverão constar do Plano de Providências todos os itens ressaltados e/ou considerados relevantes no relatório de auditoria;
- b) a coluna “impropriedades detectadas” e “recomendações” no produto de auditoria devem ser preenchidas pela CGM, de modo que não haja

supressão de itens relevantes e/ou acréscimo de itens desnecessários. As demais colunas devem ser preenchidas pela Unidade examinada. Assim, é importante que a CGM envie o Plano de Providências em meio magnético e em papel para facilitar o trabalho da Unidade examinada;

- c) a coluna “providências a serem implementadas” deverá apresentar a forma de implementação da recomendação proposta de modo a oferecer parâmetros para o seu acompanhamento;
- d) a coluna “responsáveis” deverá identificar o(s) servidor(es) responsável(is) pela implementação das providências elencadas;
- e) a coluna “prazo” deverá conter o prazo limite para implementação das providências propostas, que poderá ser o prazo inicialmente sugerido pela equipe ou novo prazo negociado com o gestor.

O Plano contém, também, a tabela intitulada “**Análise do Plano de Providências**” com as colunas item da recomendação, análise das providências/justificativas apresentadas com itens de concordância parcial ou não concordância e reiteraões/ novas recomendações do Controle Interno que deverão ser preenchidas pela CGM após envio e preenchimento pela Unidade examinada:

- a) na coluna “item da recomendação” registrar número do item da recomendação constante do relatório;
- b) na coluna “análise das providências/justificativas apresentadas” com itens de concordância parcial ou não concordância, registrar, no caso de não concordância, a análise da documentação anexada, destacando a permanência ou não da recomendação. No caso de concordância parcial, registrar a análise da documentação anexada, destacando a pertinência das providências sugeridas; e

- c) na coluna “reiterações/novas recomendações da CGM” registrar reiterações ou acatamento das justificativas /propostas de providências.

6.2.1 Objetivos

A elaboração do **Plano de Providências** será norteada para o alcance dos seguintes objetivos, dentre outros:

- a) comunicar e demonstrar aos clientes internos e externos quais as ações institucionais que foram, estão e/ou serão adotadas pelo órgão/entidade, para o cumprimento das determinações e recomendações exaradas nos relatórios de auditoria emitidos pelos órgãos de controle interno e externo;
- b) subsidiar a fase de planejamento institucional para o pleno e tempestivo atendimento das recomendações e determinações;
- c) apoiar o gestor/executor na condução das atividades administrativas, procurando corrigir as causas das falhas ou minimizá-las;
- d) promover a excelência do Sistema de Controle Interno quanto ao acompanhamento, sistematização, padronização, celeridade e tempestividade no Monitoramento e Avaliação das recomendações/situações de melhoria indicadas pela CGM ou outros órgãos de controle, bem como subsidiar a avaliação do status de atendimento e do grau de efetividade de implementação por parte dos órgãos e entidades do Poder Executivo Municipal;
- e) estabelecer/manter uma via permanente de interlocução com a CGM.

É de responsabilidade do gestor a garantia da execução das providências por ele assumidas no respectivo plano, assim como manter atualizado esse instrumento na medida da adoção de providências.

6.2.2 Prazo para Elaboração

O **Plano de Providências** contendo as ações adotadas (ou a serem adotadas) em relação as recomendações constantes no relatório, deve ser elaborado no prazo de **30(trinta) dias**, contados da data de recebimento do relatório de auditoria no protocolo da unidade auditada.

A unidade auditada poderá requerer, antes de findo o prazo supracitado, mediante justificativa, a prorrogação do período por tempo determinado. O descumprimento do prazo limite (trinta dias e possível dilação) implicará na comunicação ao Prefeito do Município, para as providências cabíveis.

6.2.3 Admissibilidade

Ao receber o **Plano de Providências** elaborado pela unidade auditada, a CGM realizará a análise das ações propostas quanto ao adequado preenchimento do documento (**consistência formal**) e a efetividade das medidas tomadas/propostas (**consistência material**) quanto a solução da irregularidade ou fragilidade detectada, ou seja, se as ações propostas são razoáveis e oferecem segurança para proporcionar uma solução das falhas apontadas.

As unidades auditadas, ao elaborarem seus planos de providências, devem atender, no mínimo, aos seguintes critérios:

- **Legalidade** – guardar consonância com as normas vigentes;
- **Legitimidade** – atender ao interesse público, à impessoalidade e à moralidade;
- **Economicidade** – minimizar custos dos recursos utilizados na consecução da ação, sem comprometimento dos padrões de qualidade;
- **Eficiência** – agir de modo célere, com o melhor desempenho possível de suas atribuições, visando obter os melhores resultados;

- **Utilidade** – servir para corrigir as causas das fragilidades e impropriedades observadas conforme os achados contidos no relatório de auditoria;
- **Pertinência** – guardar consonância com a recomendação emitida e servir para corrigir as causas das fragilidades observadas;
- **Razoabilidade** – ser atingíveis, factíveis, tempestivas, sob pena de se tornarem inócuas e não se prestarem aos fins a que se propõem;
- **Confiabilidade** – passar confiança, isto é, deve conter ações que geram opiniões similares quando avaliados por diferentes auditores nas mesmas circunstâncias;
- **Objetividade** – ser concretamente definida e menos sujeita à deturpação de seu entendimento pelos avaliadores do Plano;
- **Clareza** – ser clara de modo que seus enunciados devem ser de forma a não deixar lugar para interpretações significativamente diferentes.

6.3 Implementação

As recomendações e determinações devem ser atendidas nos termos acordados no Plano de Providências, independentemente do gestor que esteja no cargo ou dos servidores envolvidos nas atividades correlatas, uma vez que o Plano pertence à unidade auditada e não aos servidores que o elaboraram.

É de responsabilidade do gestor garantir a execução das providências por ele assumidas, bem como manter atualizado o Plano de Providências, na medida da adoção de ações no âmbito das respectivas unidades executoras.

A unidade auditada, ao presumir eventual impossibilidade de atendimento da recomendação no tempo acordado, poderá, antes de vencido o prazo, requerer

mediante justificativa, a prorrogação do termo com a indicação de nova data para cumprimento.

O descumprimento das recomendações oriundas da CGM ensejará a representação do fato junto ao Prefeito do Município, nos termos da Lei nº 1.785/2009, bem como constará do relatório anual sobre as contas a ser enviado ao Tribunal de Contas do Estado.

6.4 Encerramento

Os órgãos e entidades, ao finalizarem a implementação das ações, deverão registrar a conclusão do monitoramento, descrevendo e juntando evidências que revelem que as recomendações foram implementadas. Em caso de ação que tenha perdido seu objeto, deverá apresentar justificativa à não implementação.

6.4.1 Situação das Recomendações

Com base nos dados e informações coletadas durante o monitoramento, a equipe de auditoria classificará as deliberações, segundo o grau de implementação no período verificado, em:

- **A implementar** – quando não iniciadas ações objetivando a implementação da recomendação;
- **Em implementação** – quando iniciadas ações objetivando a implementação da recomendação, mas que ainda não tenha sido totalmente cumprida;
- **Implementada** – quando, após a realização dos testes pela equipe de auditoria responsável pelo monitoramento, satisfizes todos os requisitos constantes do texto da recomendação;

- **Não implementada** – quando, findo o prazo após os testes realizados pela equipe de auditoria responsável pelo monitoramento, não satisfaz todos os requisitos constantes do texto da recomendação;
- **Não aplicável** – quando em razão de mudanças de condição ou de superveniência de fatos, se torne inexecutável o cumprimento ou implementação da deliberação;
- **Cancelada** – quando, por erro de registro, for encerrada pela CGM.

A CGM realizará testes, análises e avaliações nos registros e evidências juntadas, com o intuito de evidenciar se as recomendações foram realmente implementadas, para em seguida, caso entenda que as evidências são suficientes para tal conclusão, encerrar a recomendação que passará a contar com o status de “**implementada**”.

6.4.2 Relatório de Monitoramento

O processo de monitoramento encerra-se com a emissão do **Relatório de Monitoramento**, documento emitido pela CGM e que contém o detalhamento do cumprimento das recomendações e deliberações pela unidade auditada. O **Relatório de Monitoramento**, neste sentido, é o instrumento que comunica e demonstra os resultados alcançados com a realização das ações estabelecidas no plano de providências.

As recomendações feitas pelos órgãos de controle não atendidas no prazo acordado nos planos de providência, ou não acatadas pela unidade auditada, constarão no relatório sobre as contas anuais a ser enviado ao Tribunal de Contas do Estado.

7. GLOSSÁRIO

Achado – qualquer fato significativo, digno de relato pelo auditor, constituído de quatro atributos: situação encontrada, critério, causa e efeito. Decorre da comparação da situação encontrada com o critério e deve ser devidamente comprovado por evidências juntadas ao relatório. O achado pode ser negativo (quando revela impropriedade ou irregularidade) ou positivo (quando aponta boas práticas de gestão).

Área de fiscalização – qualquer tema para o qual se justifique a adoção de procedimentos padronizados. Exemplos: licitações, obras, pessoal, convênios, tecnologia da informação, etc.

Auditoria de conformidade – instrumento de fiscalização utilizado para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial.

Benefício do controle – todo débito, economia, ganho ou melhoria decorrente da atuação da CGM, bem como a expectativa de controle gerada por suas ações. O benefício pode ser:

- Estimado: benefício esperado em função de propostas formuladas pela equipe de auditoria;
- Potencial: benefício relativo à deliberação da CGM cujo cumprimento ainda não foi verificado;
- Efetivo: benefício decorrente do cumprimento de deliberação ou antecipado no âmbito administrativo em razão de processo de auditoria em andamento.

Causas do achado – atos; fatos; comportamentos, omissões ou vulnerabilidades, deficiências ou inexistência de controles internos que contribuam significativamente para a divergência entre a situação encontrada e o critério. As causas do achado negativo conduzem a equipe a identificar os responsáveis pelo ocorrido.

Coordenador – membro da equipe a quem compete, por força da designação expressa na portaria de fiscalização, liderar a equipe e representá-la perante o fiscalizado.

Controles internos – conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Critério – legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário ou ainda, no caso de auditorias operacionais, referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto da análise, como padrões e boas práticas, que a equipe compara com a situação encontrada. Reflete como deveria ser a gestão.

Custo da fiscalização – soma dos recursos despendidos pelo Município na fiscalização, incluindo a remuneração bruta da equipe em todas as fases da fiscalização e outras despesas de qualquer ordem.

Efeitos do achado – consequências para o órgão/entidade, para o erário ou para a sociedade, resultantes da divergência entre a situação encontrada e o critério. Os efeitos do achado indicam a sua gravidade ou ainda eventuais benefícios no caso de achados positivos. São subdivididos em efeitos reais, ou seja, aqueles efetivamente verificados, e os efeitos potenciais (riscos), aqueles que podem ou não se concretizar (Acórdão nº 1.292/2003 – TCU – Plenário).

Elaboração do relatório – fase da fiscalização na qual a equipe escreve o relatório, com base nos papéis de trabalho utilizados, obtidos e desenvolvidos nas fases anteriores.

Esclarecimentos dos responsáveis – justificativas apresentadas por escrito, como resposta às solicitações de auditoria, pelos responsáveis do órgão/entidade acerca dos indícios investigados pela equipe.

Escopo da fiscalização – profundidade e amplitude do trabalho para alcançar o objetivo da fiscalização. É definido em função do tempo e dos recursos humanos e materiais disponíveis.

Evidências – informações obtidas durante a fiscalização no intuito de documentar os achados e de respaldar as opiniões e conclusões da equipe, podendo ser classificadas como físicas, testemunhais, documentais e analíticas. Devem ter os seguintes atributos:

- a) Validade – a evidência deve ser legítima, ou seja, baseada em informações precisas e confiáveis;
- b) Confiabilidade – garantia de que serão obtidos os mesmos resultados se a fiscalização for repetida. Para obter evidências confiáveis, é importante considerar que: é conveniente usar diferentes fontes; é interessante usar diferentes abordagens; fontes externas, em geral, são mais confiáveis que internas; evidências documentais são mais confiáveis que orais; evidências obtidas por observação direta ou análise são mais confiáveis que aquelas obtidas indiretamente;
- c) Relevância – a evidência é relevante se for relacionada, de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos da fiscalização;
- d) Suficiência – a quantidade e a qualidade das evidências obtidas devem persuadir o leitor de que os achados, conclusões, recomendações e determinações da auditoria estão bem fundamentados. É importante lembrar que a quantidade de evidências não substitui a falta dos outros atributos (validade, confiabilidade, relevância). Quanto maior a materialidade do objeto fiscalizado, o risco, e o grau de sensibilidade do fiscalizado a determinado assunto, maior será a necessidade de evidências mais robustas. A existência de fiscalizações anteriores também indica essa necessidade.

Execução – fase da fiscalização na qual a equipe utiliza as fontes de informação e aplica os procedimentos previstos na fase de planejamento em busca de evidências para fundamentar as conclusões.

Extrato de entrevista – papel de trabalho onde se registra somente o trecho da resposta do entrevistado que interessa ao desenvolvimento do achado. Pode conter, também, referências a evidências que corroborem o achado e deve ser assinado pelo entrevistado.

Indícios – discordância entre a situação encontrada e o critério, que ainda não foi devidamente investigada, nem está suficientemente suportado por evidências a ponto de caracterizar-se como achado de auditoria. Uma vez encontradas evidências que transformam o indício em achado, este deve ser incluído no relatório.

Matriz de Achados – documento que estrutura o desenvolvimento dos achados, explicitando, para cada um, a situação encontrada, o critério adotado, as causas, os efeitos, as evidências e as propostas de encaminhamento.

Matriz de Planejamento – documento que organiza e sistematiza o planejamento do trabalho. No caso de auditorias de conformidade, relacionada, a partir do enunciado do objetivo da fiscalização, as diversas questões de auditoria e, para responder a cada uma, quais as informações requeridas, as fontes de informações, os procedimentos e os possíveis achados, além da indicação do membro da equipe responsável pela execução do procedimento, do período em que os procedimentos deverão ser aplicados e da estimativa do custo da fiscalização.

Matriz de Responsabilização – documento que permite a verificação da responsabilidade pelo achado. Apresenta, para cada achado, o nome e a função ou a razão social do responsável, a conduta por ele praticada, o nexo de causalidade entre a conduta e o achado, e a análise da culpabilidade.

Objetivo da fiscalização – declaração precisa daquilo que a fiscalização pretende realizar e/ou da questão fundamental que deverá ser esclarecida.

Objeto – documento, projeto, programa, processo ou sistema no qual o procedimento será aplicado e, porventura, o achado será constatado. Exemplos de objetos: contrato, folha de pagamento, base de dados, ata, edital, ficha financeiro, processo licitatório, orçamento.

Objeto da fiscalização – programa, projeto, atividade, processo ou sistema sujeito à fiscalização.

Ofício de apresentação – documento remetido pelo Auditor-Chefe ao dirigente do órgão/entidade fiscalizado para apresentar os servidores designados e informar ou reiterar o objetivo da fiscalização.

Solicitação de Auditoria – documento remetido pelo Auditor-Chefe ao dirigente do órgão/entidade fiscalizado para comunicar, antecipadamente, a realização da fiscalização, informar seu objetivo, a data provável para apresentação da equipe, bem como solicitar a disponibilização dos documentos necessários à fiscalização.

Órgão/entidade fiscalizado – pessoa jurídica de direito público ou privado, sujeita à atuação da CGM, em cujas dependências ou área de atuação desenvolve-se a fiscalização.

Padrões de auditoria – regras que devem ser observadas em relação ao planejamento, aos procedimentos e técnicas a serem utilizados na execução da auditoria e ao relatório.

Papéis de trabalho – documentação que constitui o suporte de todo o trabalho desenvolvido pelo auditor, contendo o registro de todas as informações utilizadas, das verificações a que procedeu e das conclusões a que chegou, independentemente da forma, do meio físico ou das características. Consideram-se papéis de trabalho, entre outros, planilhas, formulários, questionários preenchidos, fotografias, arquivos de dados, de vídeo ou de áudio, ofícios, memorandos, portarias, cópias de contratos ou termos de convênio, matrizes de planejamento, de achados e de responsabilização.

Planejamento – o planejamento é a função administrativa que determina antecipadamente quais são os objetivos que devem ser atingidos e como se deve fazer para alcançá-los. O planejamento define onde se pretende chegar, o que deve ser feito, quando, como e em que sequência. É uma etapa fundamental para o sucesso da fiscalização, sendo imprescindível que seja alocado o tempo adequado para sua realização. A tentativa de abreviar o

tempo destinado ao planejamento muitas vezes redundando em problemas na execução da fiscalização, que poderão provocar um acréscimo no tempo total de realização do trabalho, além de repercussões negativas em sua qualidade. Nas auditorias de conformidade, a elaboração do programa de auditoria composto pela Matriz de Planejamento é o objetivo final da fase de planejamento.

Plano de ação – documento elaborado pelo gestor do órgão/entidade fiscalizado que explicita as medidas que serão tomadas para fins de cumprimento das recomendações. Deve conter, no mínimo, por recomendação:

- as ações a serem tomadas;
- os responsáveis pelas ações;
- os prazos para implementação.

Portaria de Fiscalização – ato de designação da equipe, onde são identificados o coordenador, os demais membros da equipe e o supervisor, além do objetivo dos trabalhos, os principais órgãos/entidades fiscalizados, a fase de planejamento e, quando conhecidas, as fases de execução e de elaboração de relatório.

Portaria de Fiscalização – fase planejamento – ato de designação da equipe que contém os mesmos atributos da Portaria de Fiscalização, destinando-se exclusivamente para a fase de planejamento de fiscalizações cujo prazo total de duração estimado inicialmente seja superior a vinte dias úteis.

Portaria de Fiscalização – fases execução e relatório – ato de designação da equipe que sucede a Portaria de Fiscalização – fase planejamento e define as fases de execução e elaboração do relatório, destinando-se a fiscalizações cujo prazo total de duração estimado inicialmente seja superior a vinte dias úteis.

Procedimentos– itens de verificação, a serem executados durante a fiscalização para consecução do seu objetivo. Devem, na medida do possível, ser detalhados em tarefas descritas de forma clara, de modo a não gerar dúvidas ao executor e esclarecendo os aspectos a serem abordados, bem como expressando as técnicas a serem utilizadas.

Questões de auditoria – aspectos que compõem o escopo da fiscalização e que devem ser investigados com vistas à satisfação do objetivo. São detalhadas na Matriz de Planejamento.

Reunião de apresentação – reunião da equipe com o dirigente do órgão/entidade fiscalizado, ou representante por ele designado, na qual é entregue o ofício de apresentação e é informado o objetivo do trabalho. Nos casos de auditoria de conformidade, são informados, ainda, os principais critérios inicialmente selecionados durante o planejamento.

Reunião de encerramento – reunião da equipe com o dirigente do órgão/entidade fiscalizado, ou representante por ele designado, ao final da fase de execução, na qual são apresentadas as constatações do trabalho. Nos casos de auditoria de conformidade, serão apresentados os achados de auditoria.

Significância – conceitos que engloba os atributos de relevância, materialidade e risco.

Situação encontrada – situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da fiscalização. Deve contemplar o período de ocorrência do achado.

Supervisão da fiscalização – requisito essencial na fiscalização que implica orientação e controle que se estabeleçam os procedimentos e técnicas a serem utilizados. As fiscalizações devem ser supervisionadas para garantir que os objetivos sejam alcançados, assegurar a qualidade e desenvolver e capacitar os auditores.

Supervisor – diretor de departamento da estrutura organizacional da CGM ou ainda seu respectivo substituto legal, a quem compete realizar a supervisão da fiscalização.

Técnicas – formas ou maneiras utilizadas na aplicação dos procedimentos com vistas à obtenção de diferentes tipos de evidências ou ao tratamento de informações. As técnicas mais usualmente utilizadas são:

- exame documental – uma das técnicas mais utilizadas no âmbito do

setor público, sendo muitas vezes, por falta de conhecimento daqueles que executam o trabalho, confundida com o próprio trabalho; no exame documental, a equipe deverá observar se as transações realizadas estão devidamente documentadas, se a documentação que suporta a operação contém indícios de inidoneidade, se a transação e a documentação suporte foram realizadas por pessoas responsáveis e se a operação realizada é adequada em função das atividades do órgão/entidade;

- inspeção física – constatação “*in loco*”, que deverá fornecer à equipe a certeza da existência, ou não, do objeto ou item verificado;
- conferência de cálculos – objetiva a conferência das operações que envolvam cálculos; na aplicação da técnica, a equipe não deve se limitar a conferir os cálculos realizados por terceiros, fazendo-se necessária a efetivação de cálculos próprios, que serão comparados, ao final, com aqueles apresentados pelo fiscalizado;
- observação – consiste em olhar como um determinado processo ou procedimento está sendo executado por outros;
- entrevista – consiste na elaboração de perguntas objetivando a obtenção de respostas para quesitos previamente definidos;
- circularização – consiste na confirmação, junto a terceiros, de fatos alegados pela entidade; no planejamento dos trabalhos, a equipe deve considerar as partes externas que podem ser circularizadas e os objetivos de fiscalização que poderão ser satisfeitos pela circularização;
- conciliações – objetiva verificar a compatibilidade entre o saldo das contas sintéticas com aqueles das contas analíticas, ou ainda o confronto dos registros mantidos pela entidade com elementos recebidos de fontes externas;
- análise de contas contábeis – objetiva examinar as transações que geraram lançamentos em determinada conta contábil; essa técnica parte dos lançamentos contábeis para a identificação dos fatos e documentos

que o suportam; as contas são selecionadas em função do objetivo geral e da sensibilidade da equipe;

- revisão analítica – objetiva verificar o comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situações ou tendências atípicas. Na aplicação dos procedimentos de revisão analítica, o auditor deve considerar:
 - a) o objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis;
 - b) a natureza do órgão/entidade e o conhecimento adquirido em fiscalizações anteriores;
 - c) a disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.

8. REFERÊNCIAS

Brasil. Tribunal de Contas da União. **Auditoria Governamental** / Tribunal de Contas da União. Programa de Aprimoramento Profissional em Auditoria - PROAUDI - Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

Brasil. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa nº3, de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal** / Controladoria-Geral da União, Secretaria Federal de Controle Interno – Brasília: CGU, 2017.

Brasil. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal** / Controladoria-Geral da União, Secretaria Federal de Controle Interno – Brasília: CGU, 2017.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). ISSAI 3000: Standard for Performance Auditing. Viena, 2016.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).ISSAI 3100: Performance Audit Guidelines. Viena, 2016.

Mato Grosso. Controladoria-Geral do Estado. **Manual de Auditoria** / Controladoria-Geral do Estado (CGE-MT) – Cuiabá: CGE, 2018.

A elaboração deste Manual contém trechos substanciais compilados de diferentes fontes de pesquisa, sobretudo dos documentos acima indicados editados pelo Tribunal de Contas da União, da Controladoria-Geral da União e da Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso, privilegiando as boas práticas e com a necessária adaptação às especificidades estabelecidas na Lei Municipal nº 1.794, de 30 de dezembro de 2009 – Estatuto dos Servidores do Município de Rio Branco e na Lei Municipal nº 1.785, de 21 de dezembro de 2009, que organiza a Controladoria-Geral do Município e dá outras disposições.

9. ANEXOS

ANEXO I – ANÁLISE DO PLANO DE PROVIDÊNCIAS

ANÁLISE DO PLANO DE PROVIDÊNCIAS

Processo nº _____ - Produto de Auditoria nº ____/____.

ÓRGÃO/ENTIDADE: Declarar o nome do órgão/entidade auditado.

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

GESTORES RESPONSÁVEIS PELA INFORMAÇÃO:

Item da Recomendação	Análise das Providências Apresentadas pelo Titular do Órgão/Entidade	Reiteraões/Novas Recomendações da CGM
	No caso de não concordância, analisar a documentação anexada, destacando em especial a permanência ou não da recomendação; No caso de concordância parcial, analisar a documentação anexada, destacando em especial a pertinência das providências sugeridas.	Reiteraões ou acatamento das justificativas/propostas de providências.

Auditor(es) Responsável(veis):

Nome e cargo

ANEXO II – EXTRATO DA ENTREVISTA

EXTRATO DE ENTREVISTA

Processo nº _____ - Portaria de Fiscalização nº ____/____.

ÓRGÃO/ENTIDADE: Declarar o nome do órgão/entidade auditado.

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

OBJETIVO DA ENTREVISTA	
O que a equipe pretende esclarecer por meio da entrevista	
LOCAL DA ENTREVISTA	DATA/HORÁRIO
ENTREVISTADO(S)	ENTREVISTADOR(ES)
Nome(s), cargo(s), função(ões)	

SÍNTESE DAS INFORMAÇÕES OBTIDAS	EVIDÊNCIAS
Resumir nesta coluna as perguntas efetuadas e as respostas dadas pelo(s) entrevistado(s) que forem consideradas relevantes para o desenvolvimento dos achados e das conclusões de auditoria.	Fazer referência às evidências que corroborem as informações obtidas (se houver)

ASSINATURA		
LOCAL/DATA	ENTREVISTADOR	ENTREVISTADO(S)
	Membro da equipe de auditoria responsável pela elaboração do extrato de entrevista	

ANEXO III – FOLHA DE ROSTO

FOLHA DE ROSTO

Processo nº

DA FISCALIZAÇÃO

Modalidade: Conformidade

Ato de designação: Portaria de Fiscalização nº....., de (fl.....)

Objeto da fiscalização:

Período abrangido pela fiscalização: (período referente aos fatos analisados)

Composição da equipe:

..... – matrícula..... – (Coordenador)

..... – matrícula.....

DO ÓRGÃO/ENTIDADE FISCALIZADO

Órgão/entidade fiscalizado:

Responsável pelo órgão/entidade:

nome:

cargo:

período: desde/.....

Outros responsáveis: vide rol à fl.....

ANEXO IV – MATRIZ DE ACHADOS

MATRIZ DE ACHADOS

Processo nº _____ - **Portaria de Fiscalização nº** ____/____.

ÓRGÃO/ENTIDADE: Declarar o nome do órgão/entidade auditado.

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

DESCRIÇÃO DO ACHADO	SITUAÇÃO ENCONTRADA	OBJETOS	CRITÉRIO	EVIDÊNCIA	CAUSA	EFEITO	ENCAMINHAMENTO
Deve ser preenchido o enunciado do achado, basicamente o título da irregularidade/impropriedade.	Situação existente, identificada, inclusive com o período de ocorrência, e documentada durante a fase de execução da auditoria.	Indicar o documento, o projeto, o programa, o processo, ou o sistema no qual o achado foi constatado.	Legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário ou padrão adotado.	Informações obtidas durante a auditoria no intuito de documentar os achados e de respaldar as opiniões e conclusões da equipe.	O que motivou a ocorrência do achado.	Consequências ou possíveis consequências do achado. Deve ser atribuída a letra "P" ou a letra "R", conforme o efeito seja potencial ou real.	Propostas da equipe de auditoria. Deve conter a identificação do(s) responsável(is).
A1							
A2							
An							

Equipe de Auditoria:

Nome e matrícula

Auditor-Chefe

Orientações para o preenchimento:

A Matriz de Achados deve ser preenchida durante a fase de execução da auditoria à medida que os achados vão sendo constatados. Os esclarecimentos dos responsáveis acerca das causas dos achados, bem como da adequação dos critérios, devem ser colhidos em campo, evitando-se mal entendidos que redundam em desperdício de esforços e no retardamento da finalização da auditoria.

O preenchimento da coluna "critério" permite a revisão da fundamentação legal, da jurisprudência e da doutrina, diminuindo a possibilidade de eventuais omissões ou equívocos. A verificação da suficiência e qualidade das evidências evita diligências posteriores. A coluna "causa" está intimamente relacionada à imputação de responsabilidades em relação aos fatos encontrados na auditoria. A investigação acerca de causas deve ser feita quando relevante e necessária para dar consistência às propostas de encaminhamento, seja de aplicação de impugnação do ato ou, em caso contrário, para afastar a ocorrência de irregularidades. A análise e o registro do "efeito" de cada ocorrência na coluna respectiva servem para dimensionar a relevância do próprio achado além de fornecer elementos para a formulação das propostas de encaminhamento. Sempre que o achado se constituir em irregularidade, deve-se ter presente, ao preencher a coluna "encaminhamento", os dados registrados na Matriz de Responsabilização.

Como etapa final da elaboração da matriz, a comparação das colunas "situação encontrada" e "encaminhamento" diminui a possibilidade de eventuais achados sem respectivas propostas de encaminhamento.

ANEXO V – MATRIZ DE PLANEJAMENTO

MATRIZ DE PLANEJAMENTO

Processo nº _____ - Portaria de Fiscalização nº _____/_____.
 ÓRGÃO/ENTIDADE: Declarar o nome do órgão/entidade auditado.
 OBJETIVO: Enunciar de forma clara e resumida o objetivo da auditoria.

QUESTÕES DE AUDITORIA	INFORMAÇÕES REQUERIDAS	FONTES DE INFORMAÇÃO	PROCEDIMENTOS	DETALHAMENTO DO PROCEDIMENTO	OBJETOS	MEMBRO RESPONSÁVEL	PERÍODO	POSSÍVEIS ACHADOS
Apresentar, em forma de perguntas, os diferentes aspectos que compõem o escopo da fiscalização e que devem ser investigados com vistas à satisfação do objetivo.	Identificar as informações necessárias para responder a questão de auditoria.	Identificar as fontes de cada item de informação requerida da coluna anterior. Estas fontes estão relacionadas com as técnicas empregadas.	Código ou enunciado do procedimento.	Descrever as tarefas que serão realizadas, de forma clara, esclarecendo os aspectos a serem abordados (itens de verificação ou <i>checklist</i>).	Indicar o documento, o projeto, o programa, o processo, ou o sistema no qual o procedimento será aplicado. Exemplos: contrato, folha de pagamento, base de dados, ata, edital, ficha financeira, processo licitatório, orçamento.	Pessoa(s) da equipe encarregada da execução de cada procedimento.	Dia(s) em que o procedimento será executado.	Esclarecer precisamente que conclusões ou resultados podem ser alcançados.
Q1			P11					A1 A2 A3
			P12					
			P1n					
Q2			P21					A4 A5 A6

ANEXO VI – MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO

Processo nº _____ - Portaria de Fiscalização nº ____/____.

ÓRGÃO/ENTIDADE: Declarar o nome do órgão/entidade auditado.

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

ACHADO	RESPONSÁVEL(IS)	PERÍODO DE EXERCÍCIO	CONDUTA	NEXO DE CAUSALIDADE (entre a conduta e o resultado ilícito)	CULPABILIDADE
Correspondência com a Matriz de Achados.	Pessoa física: nome, cargo e CPF; Pessoa jurídica de direito privado: razão social e CNPJ; Pessoa jurídica de direito público interno: nome.	Período efetivo de exercício no cargo, seja como titular ou substituto.	Ação ou omissão, culposa (por negligência, imprudência ou imperícia) ou dolosa (por ter o responsável querido produzir o resultado ou ter assumido o risco de produzi-lo), praticada pelo responsável.	Evidências de que a conduta do responsável contribuiu significativamente para o resultado ilícito, ou seja, de que foi uma das causas do resultado.	Reprovabilidade da conduta do gestor (não se aplica a pessoas jurídicas).
A1					
A2					
An					

Equipe de auditoria:

Nome e matrícula:

Auditor-Chefe:

Orientações para o preenchimento:

Ao preencher o campo "conduta", a equipe deve avaliar a necessidade de juntar norma do órgão/entidade que especifique as atribuições dos cargos (PCCR, Regimento Interno, etc.). Para cada conduta irregular deve-se preencher uma linha da matriz, sendo suficiente somente uma linha no caso de vários responsáveis com idêntica conduta. Condutas e resultados repetidos de um mesmo gestor (ex.: várias contratações sem licitação), desde que idênticas, podem ser agrupadas em uma única linha.

Para facilitar o preenchimento do campo "nexo de causalidade", a equipe pode, hipoteticamente, retirar do mundo a conduta do responsável e se perguntar se ainda assim o resultado teria ocorrido e, caso positivo, se teria ocorrido com a mesma gravidade. A inexistência de nexos de causalidade significa que o gestor não pode ser responsabilizado pelo resultado.

Para preenchimento do campo "culpabilidade", devem ser respondidas as seguintes perguntas: a) houve boa-fé do gestor? b) o gestor praticou o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico? c) é razoável afirmar que era possível ao gestor ter consciência da ilicitude do ato que praticara? d) era razoável exigir do gestor conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam? Caso afirmativo, qual seria essa conduta? Quando for o caso, tecer considerações acerca da punibilidade do gestor ou ainda a existência de circunstâncias atenuantes ou agravantes, como, por exemplo, medidas corretivas ou reparatórias adotadas pelo gestor, existência de afirmações ou documentos falsos, etc. O preenchimento das colunas "nexo de causalidade" e "culpabilidade" balizará a formulação das propostas a serem incluídas no campo "encaminhamento" da Matriz de Achados.

ANEXO VII – MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES

MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES

Processo nº _____ - Portaria de Fiscalização nº ____/____.

ÓRGÃO/ENTIDADE: Declarar o nome do órgão/entidade auditado.

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

OBJETIVO-CHAVE	RISCO-CHAVE	IMPACTO	PROBABILIDADE	RISCO INERENTE		AVALIAÇÃO PRELIMINAR DOS CONTROLES E DO RISCO DE CONTROLE			RISCO RESIDUAL		TIPO DE TESTE	CONCLUSÃO DO AUDITOR	QUESTÃO DE AUDITORIA
Objetivo 1	Risco 1	2	1	2	Baixo	Inexistente	Controle não existe, não funciona ou não está implementado.	1	2	Baixo	Realizar testes apenas se o auditor julgar necessário.		
Objetivo 2	Risco 2	2	5	10	Médio	Satisfatório	Controle institucionalizado e embora passível de aperfeiçoamento, é sustentado por ferramentas adequadas e mitiga o risco razoavelmente.	0,4	4	Baixo	+ Testes de controle.		

Impacto	Avaliar o impacto do risco com base nos critérios de Impacto.
Probabilidade	Avaliar a probabilidade do risco com base nos critérios de probabilidade (prob x impac).
Risco Inerente (RI)	Risco a que uma organização está exposta sem considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto. Avaliação de RI com base nos níveis de riscos.
Avaliação preliminar dos Controles e do Risco de Controle (RC)	Avaliação dos controles desenhados para o respectivo risco. Descrição da avaliação do controle. Risco de que um erro ou classificação indevida materiais que possam constar de uma afirmação, não sejam evitados ou detectados tempestivamente pelos controles internos do órgão/entidade.
Risco Residual (RR)	Risco que permanece após a resposta da administração. É resultado da multiplicação de RI x RC. Avaliação do Risco Residual com base na escala de Avaliação dos Níveis de Risco.
Tipo de Teste	Tipos de testes de auditoria que serão necessários, com base na avaliação dos controles aplicados.
Conclusão do Auditor	Conclusão do auditor sobre os riscos a serem priorizados e os tipos de testes a serem aplicados.
Questão de Auditoria	Elemento que define o objetivo da auditoria e constitui a base da estrutura das análises que permitirão chegar à conclusão sobre os controles: se estão adequadamente concebidos na proporção requerida pelos riscos; se estão sendo aplicados e se funcionam de maneira contínua e coerente, conforme as respostas a riscos definidas pela administração.

ANEXO VIII – MODELO DE RELATÓRIO DE AUDITORIA
MODELO DE RELATÓRIO DE AUDITORIA - COMPLEMENTAR

BRASÃO
TIMBRE

RELATÓRIO DE AUDITORIA Nº XXX/202X	
Nº do Processo	xxxxxxxxxx
Órgão/Entidade Auditado	xxxxxxxxxx
Responsável	xxxxxxxxxx
Cargo	Xxxxxxxxxx
Período de realização da auditoria	xx/xx/202x a xx/xx/202x
Equipe de Auditoria	xxxxxxxxxx yyyyyyyyyy zzzzzzzzzz

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	(Nº pág.)
2. PROCESSOS SELECIONADOS.....	
3. ACHADOS DE AUDITORIA.....	
3.1 SITUAÇÃO ENCONTRADA.....	
3.1.1 Critério de Auditoria.....	
3.1.2 Achado.....	
3.1.3 Justificativa da Unidade – Plano de Providências....	
3.1.4 Análise da Auditoria.....	
3.1.5 Recomendação.....	
3.2 SITUAÇÃO ENCONTRADA.....	
3.2.1 Critério de Auditoria.....	
3.2.2 Achado.....	
3.2.3 Justificativa da Unidade – Plano de Providências....	
3.2.4 Análise da Auditoria.....	
3.2.5 Recomendação.....	
4. CONCLUSÕES.....	

Relatório de Auditoria nº xxx/202x

1. INTRODUÇÃO

Em conformidade com o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAAAI 202x), no que se refere a anima Christi, sanctifica me, Corpus Christi, salva me, Sanguis Christi inebria me, Aqualateris Christi, lava me.

Passio Christi, conforta me. O boné lesu, exaudi me, intra vulnera tua absconde, absconde me. Anima Christi, sanctifica me, Corpus Christi, salva me, Sanguis Christi inebria me, Aqualateris Christi, lava me.

Ne permittas a te me separari. Ab hoste maligno defende me. In hora mortis meae voca me, voca me. Anima Christi, sanctifica me, Corpus Christi, salva me, Sanguis Christi inebria me, Aqualateris Christi, lava me.

Et iube me venire ad te. Ut cum Sanctistuis laudem te. In infinita saecula saeculorum, amen.

Anima Christi, sanctifica me, Corpus Christi, salva me, Sanguis Christi inebria me, Aqualateris Christi, lava me.

2. PROCESSOS SELECIONADOS

O processo de lorem ipsum dolor sit amet, consectetur adipiscing elit. Maecenas eu mi quis risus consequat fringilla eu nec velit. Donec et quam consequat, efficitur lacus eu, vulputate dui. Nunc placerat nisi at.

3. ACHADOS DE AUDITORIA

3.1 SITUAÇÃO OBSERVADA

Falta de empenho da despesa

3.1.1 Critério de Auditoria

- I) Lei Federal nº 4.320/1964, art. 60;
- II) Decreto nº 1.575/2019, art. 16;
- III) Acórdão TCE/AC nº 10.493/2017/PLENÁRIO.

3.1.2 Achado

Ausência de empenho global da despesa correspondente às parcelas do contrato que serão pagas no exercício corrente.

3.1.3 Justificativa da Unidade – Plano de Ação

Achado /Recomendação	Ação para atender a recomendação/mitigar o risco	Prazo para implementação da ação	Responsável pela implementação da ação	Justificativa para não adoção da ação*

* Caso a unidade opte por não atender a recomendação expedida.

3.1.4 Análise da Auditoria – CGM

A Unidade auditada informou que
Entretanto, não há

3.1.5 Recomendações

Realizar o empenhamento da despesa correspondente às parcelas do Contrato nº XX, que deverão ser pagas até o final do exercício corrente, utilizando o empenho do tipo global (ou estimativo, conforme o prazo de entrega).

3.2 SITUAÇÃO ENCONTRADA

Falta de documentação que justifique os.....

3.2.1 Critério de Auditoria

- I) Lei nº 8.666/1993, art. 15, § 7º, inciso II (ou Lei nº 14.133/2021);
- II) IN/CGM nº 005/2020 – Anexo único;
- III) Acórdão TCU nº 2155/2012 – Plenário.

3.2.2 Achado

Contratações que não observaram a integralidade do ordenamento jurídico aplicável, incorrendo no risco de

3.2.3 Justificativa da Unidade – Plano de Ação

Achado /Recomendação	Ação para atender a recomendação/mitigar o risco	Prazo para implementação da ação	Responsável pela implementação da ação	Justificativa para não adoção da ação*
1	Registrar no processo as memórias de cálculo e	Imediato		

3.2.4 Análise da Auditoria – CGM

A Unidade auditada informou que
Entretanto, não há

3.2.5 Recomendações

Juntar ao processo xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, a memória de cálculo das quantidades.....

4. CONCLUSÕES

Diante das análises realizadas, conclui-se que as justificativas apresentadas pela Unidade foram xxxxxxxx, com as ressalvas (ou não) apresentadas nos itens 3.x.x e 3.y.x deste Relatório.

Por fim, considerando o término da fase executória da auditoria em comento, sendo desnecessários novos esclarecimentos ou informações complementares por parte da Unidade auditada, sugere-se o encaminhamento do presente Relatório de Auditoria, para simples ciência à xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx.

É o Relatório.

Rio Branco, xx de xxxxxxxxxxxx de 202x.

xx

Auditor-Municipal de Controle Interno
Interno

Auditor-Municipal de Controle

De acordo com o Relatório de Auditoria CGM nº xxx/202x.

xx
Auditor-Chefe

Obs.: Utilizar a mesma estrutura na elaboração de Relatório de Auditoria – Preliminar ou quando não houver expedição de Nota de Auditoria durante o trabalho de campo, com exceção dos campos destinados à “Justificativa da Unidade – Plano de Ação” e “Análise da Auditoria – CGM”.

ANEXO IX – NOTA DE AUDITORIA
NOTA DE AUDITORIA nº ____ - PORTARIA DE FISCALIZAÇÃO nº ____ / ____.

Órgão/Entidade Auditado xxxxxxxxxxxx
Responsável xxxxxxxxxxxx
Cargo xxxxxxxxxxxx
Processo xxxxxxxxxxxx

Rio Branco, __ de _____ de __.

[Pronome de tratamento]

[Nome do destinatário]

[Cargo do destinatário]

Senhor(a) [Cargo do dirigente máximo do Órgão/Entidade auditado]

No decorrer dos trabalhos de auditoria, foram verificadas falhas cujas medidas de saneamento devem ser adotadas antes da conclusão dos trabalhos de campo. Portanto, estão relacionados a seguir [ou em anexo, a depender da quantidade de registros], o(s) registro(s) elaborado(s) pela equipe de auditoria, as providências recomendadas e os prazos estabelecidos para o seu atendimento:

1. Achado [descrição sumária]:

Situação encontrada:

Evidências:

Recomendação:

Prazo para atendimento: ____ de _____ de __.

2. Achado [descrição sumária]:

Situação encontrada:

Evidências:

Recomendação:

Prazo para atendimento: ____ de _____ de __.

A equipe de auditoria estará disponível, pessoal ou remotamente, para prestar quaisquer esclarecimentos em relação aos registros apresentados.

[NOME]
AUDITOR-CHEFE

ANEXO X – OFÍCIO DE APRESENTAÇÃO
OFÍCIO DE APRESENTAÇÃO

Ofício nº ____/____

Rio Branco, __ de _____ de __.

A Sua Excelência/ Senhora o(a) Senhor(a)

xxxxxxxxx

[cargo]

[órgão/entidade]

Assunto: AUDITORIA.

Senhor (a) (descrever o Cargo),

Conforme previsto no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna, informo que será dado início aos trabalhos de auditoria com o objetivo de *[detalhar objetivo]*. *[No parágrafo inicial também poderão ser apresentados o escopo e os principais critérios selecionados durante a fase de planejamento]*

A equipe de auditoria será composta pelos servidores *[nome completo e cargo]*, *[se houver mais de um, indicar o nome e o cargo]*, sob a Coordenação do primeiro.*[se houver mais de um]*

Os trabalhos de campo ocorrerão no período de ____/____/____ a ____/____/____. Para o bom desenvolvimento dos trabalhos solicito previamente as seguintes providências:*[Esse parágrafo deve ser inserido caso haja trabalho de campo]*

- a) disponibilização de sala reservada e segura para que a equipe possa se instalar durante os trabalhos de campo;
- b) designação de uma pessoa qualificada para fazer a interlocução entre a equipe de auditoria e as unidades desse Órgão/Entidade durante a realização dos trabalhos.

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

Cabe informar que a obstrução ao livre exercício das auditorias, bem como a sonegação de processo, documento ou informação, ensejará a apuração de responsabilidade nos termos do art. 43, § 2º da Lei Municipal nº 1.785/2009.

Para agilizar os trabalhos, segue, anexa, a Solicitação de Auditoria nº xxx/xxxxx.

Atenciosamente,

xxxxxxx
Auditor-Chefe

ANEXO XI – OFÍCIO DE COMUNICAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO
OFÍCIO DE COMUNICAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO

Ofício nº ____/____

Rio Branco, __ de _____ de __.

A Sua Excelência/Senhoria o(a) Senhor(a)

xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

Cargo

Senhor (descrever o Cargo),

Comunico a V.S^a que esta Controladoria-Geral está iniciando trabalho de fiscalização nesse órgão/Entidade, coordenado pelo (a) Auditor Municipal de Controle Interno (a) _____. O objetivo do trabalho é _____, tendo sido originado da Portaria de Fiscalização nº _____.

2. A data provável para que a equipe de auditoria se apresente nessa Unidade é ____/____/____. Desse modo, solicito que sejam inicialmente disponibilizados os documentos listados a seguir:

- a) Documento ou informação 1.....;
- b) Documento ou informação 2.....;
- c) Documento ou informação 3.....;
- d) Documento ou informação n.....

CASO AINDA NÃO HAJA PREVISÃO DOS DOCUMENTOS NECESSÁRIOS:

2. A data provável para que a equipe de auditoria se apresente nessa Unidade é ____/____/____. Desse modo, solicito que, oportunamente, ao serem detalhados, sejam disponibilizados os documentos necessários à auditoria.

3. Solicito, ainda, a gentileza de providenciar ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe, bem como a designação de servidores qualificados para servir de contato e prestar esclarecimentos.

Atenciosamente,

Auditor-Chefe da Controladoria-Geral do Município

ANEXO XII – ORDEM DE SERVIÇO

ORDEM DE SERVIÇO

ORDEM DE SERVIÇO - OS			
1. NÚMERO	2. SITUAÇÃO CONCLUÍDA () HOMOLOGADA () CANCELADA ()		
3. PORTARIA DE FISCALIZAÇÃO			
4. UNIDADE EXECUTORA	5. PERÍODO PLANEJAMENTO	6. PERÍODO REALIZAÇÃO	
	7. PERÍODO PRORROGAÇÃO	8. Nº ATO	
9. UNIDADE EXAMINADA			
10. OBJETO DO EXAME			
11. PERÍODO DE ABRANGÊNCIA			
12. TIPO DE AUDITORIA			
13. OBJETIVO GERAL			
14. PROGRAMA			
15. DEMANDA			
16. AMCI/EQUIPE/SERVIDOR RESPONSÁVEL PELA EXECUÇÃO DA OS			
17. DATA DE EMISSÃO		18. ASSINATURA DO AUDITOR-CHEFE	
19. DATA DO RECEBIMENTO		20. EQUIPE/SERVIDOR EXECUTOR	
21. Nº PROCESSO - CGM	22. Nº RELATÓRIO	23. Nº CERTIFICADO	24. Nº PARECER

ANEXO XIII – PLANO DE PROVIDÊNCIAS
PLANO DE PROVIDÊNCIAS

Processo nº _____ - Produto de Auditoria nº _____/_____.

ÓRGÃO/ENTIDADE: Declarar o nome do órgão/entidade auditado.

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

Impropriedades Detectadas	Recomendação	Posicionamento do Gestor	Providências a serem Implementadas	Responsáveis	Prazo	Observações
Deve ser preenchida pela CGM, de modo que não haja supressão de itens relevantes e/ou acréscimo de itens desnecessários.	Deve ser preenchida pela CGM, contendo o item da recomendação constante do produto de auditoria.	Deve ser preenchida pelo Órgão/Entidade, contendo a concordância, concordância parcial ou não concordância com a recomendação apresentada pela CGM e as razões das discordâncias.	Deve ser preenchida pelo Órgão/Entidade. No caso de não concordância, anexar documentação analisando o fato, com documentos que, sob a ótica do gestor, possam agregar novas informações que sob seu julgamento não foram consideradas pela equipe de auditoria, propondo a revisão da recomendação nos termos esposados pela equipe, para sua extinção; No caso de concordância parcial, anexar a documentação analisando o fato, com documentos que, sob a ótica do gestor, possam agregar novas informações que sob seu julgamento não foram consideradas pela equipe de auditoria, propondo a revisão da recomendação nos termos esposados pela equipe, para substituí-la por uma nova ação a ser sugerida; No caso de concordância com o teor da constatação e/ou recomendação, discorrer sobre a forma de implementação da recomendação proposta de modo a oferecer parâmetros para o acompanhamento.	Indicar ao menos um responsável constando, obrigatoriamente, o nome completo, matrícula, cargo e/ou função	Prazo limite para implementação das providências propostas, que poderá ser o prazo inicialmente sugerido pela CGM ou novo prazo negociado com o gestor.	

Titular do órgão/Entidade:
Nome

ANEXO XIV – PORTARIA DE FISCALIZAÇÃO

PORTARIA DE FISCALIZAÇÃO

PORTARIA Nº xxx/202x

O Auditor-Chefe da Controladoria-Geral do Município, no uso de suas atribuições, resolve:

Designar os servidores xxx e yyy para, sob a coordenação de xxxxxxxxxxxx, realizarem xxxxx (auditoria, inspeção, avaliação, etc.) na(o)xxxxxxxxxxxxx (Unidade/processo, etc.) conforme objetivos estabelecidos no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna, com vistas a xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx e contribuir com a gestão da Unidade xxxxxx.

Os trabalhos devem ser executados de acordo com o Manual de Auditoria Interna, e deverão ser executados no período de ___/___/___ a ___/___/___:

Rio Branco, ___ de _____ de ___.

xxxxxxxxxxx
Auditor-Chefe

ANEXO XV – SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA

SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA

Solicitação de Auditoria nº: [Processo de Auditoria/Numeração sequencial da Solicitação]

Destinatário: [Nome do gestor]

[Nome do Órgão/Entidade auditado]

Rio Branco, ___ de _____ de ___.

Senhor(a)[gestor],

Considerando o disposto no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e com vistas a subsidiar os trabalhos que serão/estão sendo realizados nessa Unidade, solicitamos o seguinte:

1. Apresentar os originais dos processos:
 - e) Processo nº xxxx/AAAA; [*quando possível, especificar as páginas*]
 - f) Processo nº yyyy/AAAA; [*quando possível, especificar as páginas*]
2. Providenciar cópias digitais dos seguintes documentos:
 - a) Ofício nº xxx/AAAA;
 - b) Portaria nº yyy/AAAA;
 - c) Processo nº zzz/AAAA. [*quando possível, especificar as páginas*]
3. Informar o quantitativo de [*especificar a informação requerida*]

Os processos solicitados no item 1 devem ser apresentados à equipe de auditoria instalada nessa Unidade [*quando a auditoria for presencial*]. Os documentos solicitados no item 2 deverão ser digitalizados e enviados por e-mail. As informações constantes do item 3 poderão ser encaminhadas eletronicamente. O e-mail para encaminhamento das informações é [*inserir e-mail*].

Quando do envio das informações à equipe de auditoria, orienta-se que essa unidade informe a qual item da listagem acima cada resposta se refere. Além disso, é importante que sejam identificados os responsáveis pela informação, a fonte da informação e que os documentos sejam datados e assinados, quando couber.

A data limite para atendimento a esta Solicitação de Auditoria é até ___/___/___.

NO CASO DE REITERAÇÃO, ACRESCENTAR:

Cientificamos V.S^a que a sonegação de processo, documento ou informação ensejará a apuração de responsabilidade nos termos do art. 43, § 2º da Lei Municipal nº 1.785/2009

NOME
Auditor-Chefe

Declaro ter recebido o original em ___/___/___ às ____ horas.

Assinatura e carimbo.



**CONTROLADORIA-GERAL
DO MUNICÍPIO DE RIO BRANCO (CGM)**

Rua Alvorada nº281 Bosque
CEP: 69900-664 | Rio Branco - AC
cgmrb@riobranco.ac.gov.br