

CGU

Controladoria-Geral da União



Orientação Prática: Serviços de Auditoria

Brasília, novembro de 2022

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
1 AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	7
1.1 Serviços de auditoria	7
1.2 Objetos de auditoria.....	7
1.3 Planejamento de auditoria baseado em riscos (PABR)	7
2 AVALIAÇÃO	9
2.1 Classificação dos serviços de avaliação.....	9
2.2 Etapas dos serviços de avaliação.....	10
2.2.1 Planejamento	12
2.2.1.1 Análise preliminar do objeto de auditoria	12
2.2.1.2 Definição dos objetivos e do escopo da auditoria	14
2.2.1.3 Elaboração da matriz de planejamento	17
2.2.2 Execução.....	19
2.2.2.1 Coleta e análise de dados.....	19
2.2.2.2 Análises não previstas no planejamento original da auditoria	20
2.2.3 Comunicação de resultados	20
2.2.3.1 Matriz de achados	21
2.2.3.2 Relatório preliminar de auditoria.....	22
2.2.3.3 Reunião de busca conjunta de soluções	22
2.2.3.4 Relatório final de auditoria	23
2.2.4 Monitoramento	24
2.2.4.1 Análise das providências da gestão.....	24
2.2.4.2 Registro dos benefícios	25
3 CONSULTORIA	26
3.1 Classificação dos serviços de consultoria.....	26
3.1.1 Assessoramento ou aconselhamento	26
3.1.2 Treinamento.....	26
3.1.3 Facilitação.....	27
3.2 Etapas dos serviços de consultoria	27
3.2.1 Pactuação dos trabalhos de consultoria	28
3.2.2 Planejamento das ações de consultoria.....	29
3.2.2.1 Análise preliminar do objeto da consultoria.....	29

3.2.2.2	Elaboração do documento de planejamento.....	30
3.2.3	Execução.....	30
3.2.3.1	Coleta e análise de informações e de evidências.....	31
3.2.3.2	Formulação de recomendações.....	31
3.2.3.3	Comunicações intermediárias.....	31
3.2.4	Comunicação de resultados.....	31
3.2.4.1	Validação conjunta de soluções.....	31
3.2.4.2	Comunicação final do trabalho.....	32
3.2.5	Monitoramento.....	32
4	APURAÇÃO.....	33
4.1	Origem dos serviços de apuração.....	33
4.2	Classificação dos serviços de apuração.....	33
4.3	Etapas dos serviços de apuração.....	34
4.3.1	Análise de admissibilidade.....	34
4.3.2	Planejamento.....	34
4.3.2.1	Apuração preliminar.....	34
4.3.2.2	Matriz de planejamento.....	35
4.3.3	Execução.....	35
4.3.4	Comunicação de resultados.....	35
4.3.5	Monitoramento.....	36
	APÊNDICE I – Processo de auditoria interna governamental.....	37
	APÊNDICE II – Modelos de documentos.....	38
	APÊNDICE III – Papéis e responsabilidades da equipe de auditoria.....	40
	APÊNDICE IV – Identificação e avaliação de riscos e controles.....	42
	APÊNDICE V – Estrutura COSO ICIF 2013.....	47
	APÊNDICE VI – Diretrizes para elaboração de questões de auditoria.....	51
	APÊNDICE VII – Amostragem.....	55
	APÊNDICE VIII – Atributos essenciais das evidências de auditoria.....	56
	APÊNDICE IX – Síntese das técnicas de auditoria.....	58
	APÊNDICE X – Diretrizes para elaboração, organização e referenciação de papéis de trabalho.....	72
	APÊNDICE XI – Avaliação X consultoria.....	77
	APÊNDICE XII – Atributos essenciais do auditor em atividades de consultoria.....	79
	APÊNDICE XIII – Avaliação X apuração.....	80

LISTA DE QUADROS E FIGURAS

Quadro 1 – Responsabilidades para encaminhamento de comunicações formais de auditoria	11
Quadro 2 – Tipologias de posicionamento sobre recomendações em monitoramento	25
Quadro 3 – Exemplos de trabalhos de consultoria	27
Figura 1 – Etapas do planejamento de auditoria baseado em riscos	8
Figura 2 – Etapas dos serviços de avaliação.....	10
Figura 3 – Etapas do planejamento dos trabalhos de avaliação.....	12
Figura 4 – Relação entre a estrutura de riscos do objeto e a natureza dos testes de auditoria	17

INTRODUÇÃO

A Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), para atender às finalidades previstas na Constituição Federal (CF) e nos demais normativos que dão base à sua atuação, desenvolve diferentes ações, em conjunto com as Controladorias Regionais da União nos Estados (CGU/R). Essas ações estão agrupadas de acordo com os objetivos que buscam alcançar. A esses grupos convencionou-se chamar de **linhas de atuação**.

Constituem linhas de atuação da SFC e das CGU/R:

- a) auditoria interna governamental;
- b) supervisão técnica; e
- c) atividades de controladoria.

A auditoria interna governamental constitui uma atividade¹ independente e objetiva, de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações das organizações públicas e auxiliá-las a realizarem seus objetivos; é fundamentada em uma abordagem sistemática e disciplinada, cuja finalidade é avaliar e melhorar a eficiência e a eficácia dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos. A missão da auditoria interna governamental é aumentar e proteger o valor das organizações por meio dos seus serviços: avaliação, consultoria e, por força da Lei nº 10.180, de 06.02.2001, apuração².

A supervisão técnica tem as finalidades de harmonizar a atuação das Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) do Poder Executivo Federal, de promover a aderência a padrões técnicos de referência nacional e internacional e de fomentar a qualidade dos trabalhos realizados. Pode ser exercida por meio da normatização, da coordenação e da avaliação de desempenho, nos termos estabelecidos pelo Decreto nº 3.591, de 06.09.2000.

As atividades de controladoria referem-se àquelas realizadas pela SFC e pelas CGU/R no cumprimento de suas competências legais, que não se caracterizam como trabalhos de auditoria nem de supervisão técnica. Essas atividades incluem, mas não se limitam a:

- a) manifestar-se quanto à adequação das medidas administrativas adotadas para a caracterização ou elisão do dano e à conformidade dos processos de tomada de contas especial, nos termos da Instrução Normativa (IN) TCU nº 71, de 28.11.2012;
- b) elaborar a prestação de contas anual do Presidente da República, conforme previsto no inciso VIII, art. 11, do Decreto nº 3.591/2000;
- c) verificar a consistência dos dados contidos no relatório de gestão fiscal, conforme estabelecido no art. 54 da Lei Complementar nº 101, de 04.05.2000;

¹ Esse conceito está registrado tanto no Capítulo I do Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (aprovado pela IN SFC/CGU nº 3, de 09.06.2017) quanto no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Governamental do Poder Executivo Federal¹ (aprovado pela IN SFC/CGU nº 8, de 06.12.2017).

² Aos serviços de avaliação e de consultoria da SFC, adiciona-se, por força da Lei nº 10.180/2001, a responsabilidade pela apuração de fatos ilegais ou irregulares na utilização de recursos públicos federais.

- d) analisar atos de pessoal (atos de admissão, desligamento, aposentadoria, reforma e pensão)³, no cumprimento do inciso II, do art. 71, da CF, conforme definido na IN TCU nº 55, de 24.10.2007; e
- e) emitir parecer acerca da manifestação da Caixa Econômica Federal sobre o reconhecimento da titularidade, do montante, da liquidez e da certeza da dívida, nos processos de novação de dívida, conforme inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.150, de 21.12.2000.

A presente Orientação Prática tem por objetivo estabelecer os procedimentos a serem observados pelas unidades da SFC e pelas CGU/R para a realização dos **serviços de auditoria interna governamental**, de acordo com as diretrizes e as orientações contidas no “Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal” (aprovado pela IN SFC/CGU nº 3, de 09.06.2017) e no “Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal” - MOT (aprovado pela IN SFC/CGU nº 8, de 06.12.2018).

O conteúdo desta Orientação Prática está organizado em quatro capítulos. O primeiro apresenta uma visão geral sobre a atividade de auditoria interna governamental e os serviços de auditoria realizados pela CGU, no contexto de um processo de planejamento baseado em riscos.

No segundo capítulo, são apresentados o fluxo e o detalhamento das etapas dos trabalhos de avaliação, a saber: o planejamento, a execução, a comunicação dos resultados e o monitoramento das recomendações.

O terceiro capítulo trata da consultoria e apresenta as modalidades e as etapas por meio das quais esse tipo de serviço se desenvolve.

No quarto capítulo, são apresentadas orientações gerais aplicáveis aos trabalhos de apuração, quando executados como serviço de auditoria interna governamental.

³ A análise da consistência da folha de pagamentos das unidades que compõem o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (Siape), bem como a emissão de pareceres sobre a totalidade das admissões de pessoal por concurso público e sobre as concessões de aposentadorias e pensões civis dos servidores públicos federais do Poder Executivo Federal são algumas das atribuições da CGU no que se refere aos atos de pessoal.

1 AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

Para atingir seu propósito de agregar e proteger valor organizacional, a atividade de auditoria interna governamental realiza serviços de avaliação, de consultoria e de apuração, a partir de um planejamento baseado em riscos, conforme detalhado a seguir.

1.1 Serviços de auditoria

A atividade de auditoria interna governamental é realizada por meio dos seguintes serviços:

- a) **avaliação** – caracteriza-se pela obtenção e análise de evidências para fornecer opiniões ou conclusões independentes e objetivas sobre um objeto de auditoria;
- b) **consultoria** – caracteriza-se pelo desenvolvimento de atividades de assessoramento ou aconselhamento, de facilitação e de treinamento com a finalidade de apoiar os gestores na implementação e/ou no aperfeiçoamento dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos da unidade ou do objeto auditado;
- c) **apuração** – caracteriza-se pela execução de procedimentos com vistas à verificação de atos e de fatos suspeitos de ilegalidade ou de irregularidade, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos.

1.2 Objetos de auditoria

Os serviços de auditoria são realizados sobre objetos de auditoria, definidos pelo MOT⁴ como qualquer “... unidade, função, processo, sistema ou similar, sob a responsabilidade de uma unidade auditada, sobre o qual pode ser realizada atividade de avaliação ou de consultoria pela UAIG”.

A Orientação Prática: Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos, aprovada pela Portaria SFC nº 1.055, de 30.04.2020, estabelece os processos de negócio (ou grupos de processos correlatos) como o padrão preferencial para a definição dos objetos de auditoria no contexto do universo considerado.

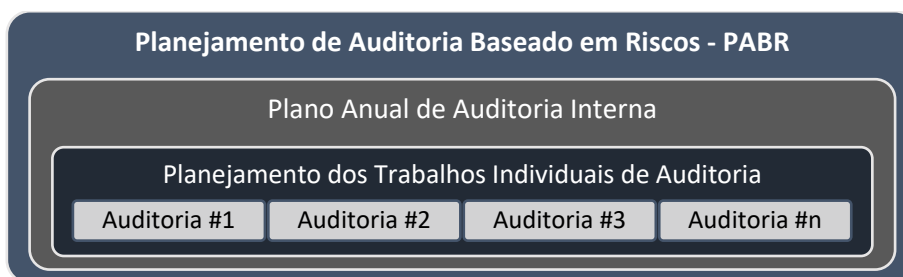
Os objetos de auditoria compõem o universo de auditoria da UAIG, o qual deve ser identificado e priorizado por meio de um planejamento de auditoria baseado em riscos (PABR), abordado na sequência.

1.3 Planejamento de auditoria baseado em riscos (PABR)

O PABR compreende as seguintes etapas: o plano anual de auditoria interna e o planejamento dos trabalhos individuais de auditoria, ambos baseados em riscos, conforme apresentado na Figura 1.

⁴ MOT. CGU, 2017, p. 135.

Figura 1 – Etapas do planejamento de auditoria baseado em riscos



Fonte: Elaboração própria

A elaboração do plano anual de auditoria interna deve considerar as seguintes etapas, previstas no MOT e detalhadas na Orientação Prática: Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos:

- a) entendimento da área/macrop processo/unidade auditada e do seu contexto;
- b) definição do universo de auditoria;
- c) avaliação da maturidade da gestão de riscos da unidade auditada; e
- d) seleção dos trabalhos de auditoria com base em riscos.

O plano anual deve considerar, além dos objetos priorizados com base em riscos, outros fatores como a existência de projetos de execução obrigatória, demandas da alta administração (ou do conselho, se houver) ou de órgãos de defesa do Estado, oportunidade de atuação e a capacidade operacional disponível.

O plano anual de auditoria interna deve indicar, para cada um dos objetos a serem auditados no exercício, o objetivo geral do trabalho, o tipo de serviço a ser prestado e os recursos-chave necessários à sua execução.

O planejamento de cada um dos trabalhos de avaliação definidos no plano anual de auditoria interna deve também ser realizado com base em riscos e, na sequência, desenvolvido segundo as fases de execução, de comunicação de resultados e de monitoramento de recomendações. Essas etapas são detalhadas ao longo desta Orientação Prática.

O Apêndice I desta Orientação Prática apresenta o fluxo detalhado do processo de auditoria, considerando as etapas do PABR acima referidas.

O Apêndice II apresenta modelos de documentos utilizados nos serviços de auditoria.

O Apêndice III relaciona os papéis e as responsabilidades da equipe designada para a realização de trabalhos de auditoria.

2 AVALIAÇÃO

O serviço de avaliação consiste na coleta e na análise de evidências com a finalidade de fornecer opiniões ou conclusões objetivas e independentes sobre um objeto de auditoria.

2.1 Classificação dos serviços de avaliação

De acordo com o MOT⁵, os serviços de avaliação são classificados em três tipos básicos, que podem ser realizados de forma isolada ou mediante uma combinação entre eles:

- a) financeira ou de demonstrações contábeis;
- b) conformidade; e
- c) operacional ou de desempenho.

Para além dessa classificação, determinados trabalhos, em face da existência de características comuns decorrentes de exigências normativas ou de necessidades específicas dos clientes, são considerados em grupos específicos, com o objetivo de favorecer o alcance de seus objetivos, o atendimento de seus requisitos comuns e a geração de informações agregadas. Tais trabalhos podem, dessa forma, ser objeto de normatização específica expedida pela SFC⁶. São eles:

- I. **Auditoria anual de contas** – tem por objetivo avaliar a adequação das demonstrações contábeis e/ou dos controles instituídos para a sua elaboração, bem como a eficácia, a eficiência, a economicidade e a conformidade da aplicação dos recursos públicos geridos por uma organização, no âmbito do processo de prestação de contas ao Tribunal de Contas da União (TCU).
- II. **Avaliação de políticas públicas no âmbito do CMAP** – tem por objetivo avaliar as políticas públicas selecionadas anualmente pelo Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP), fornecendo evidências sobre o desempenho da política e a aplicação dos recursos em consonância com os parâmetros de economicidade, de eficiência, de eficácia e de efetividade, com vistas a orientar a tomada de decisão pelas instâncias de governança do Poder Executivo Federal.
- III. **Auditoria de recursos externos** – tem por objetivo avaliar a adequação das demonstrações financeiras e dos controles instituídos para a sua elaboração, bem como a eficácia, a eficiência, a economicidade e a conformidade legal da execução de projetos financiados por recursos externos ou executados em cooperação técnica com organismos internacionais.
- IV. **Auditoria preventiva em aquisições** – tem por objetivo avaliar preventivamente processos de aquisição, a partir da análise autônoma realizada pela ferramenta Analisador de Licitações, Contratos e Editais (ALICE), desenvolvida pela CGU. A avaliação possui natureza preventiva para mitigar riscos que poderiam impactar os objetivos das futuras contratações.

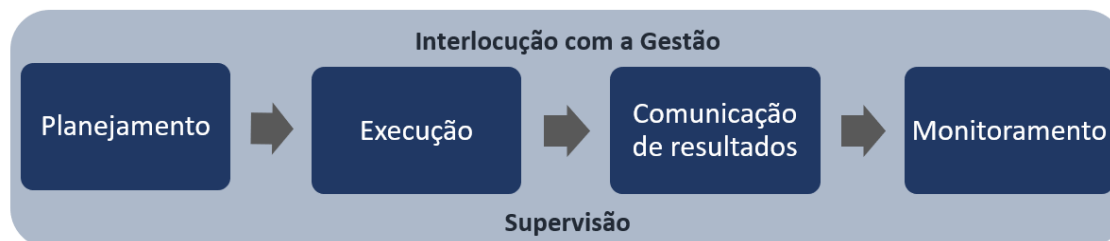
⁵ MOT. CGU, 2017, p. 14.

⁶ As avaliações do CMAP e as preventivas em aquisições possuem fluxos e modelos de documentos específicos, disponibilizados no e-Aud, sistema de gestão de auditorias utilizado pela CGU.

2.2 Etapas dos serviços de avaliação

Os serviços de avaliação são operacionalizados com base nas etapas⁷ apresentadas na Figura 2, a seguir:

Figura 2 – Etapas dos serviços de avaliação



Fonte: Elaboração própria

Ao longo das quatro etapas previstas no MOT (planejamento, execução, comunicação de resultados e monitoramento), desenvolvem-se as atividades de “interlocução com a gestão” e de “supervisão”, essenciais para o alcance dos objetivos dos trabalhos.

Interlocução com a gestão

A interlocução com os responsáveis pelo objeto de auditoria deve ser realizada de forma permanente, ao longo de todo o trabalho, a fim de proporcionar aos auditores e aos gestores informações atualizadas, fidedignas e úteis para o alcance dos objetivos da auditoria. Esse processo pode envolver, entre outros, a realização de reuniões e o encaminhamento de comunicações formais de auditoria. O MOT enumera os seguintes instrumentos formais de comunicação com o gestor:

- a) documento de formalização e de apresentação das diretrizes gerais do trabalho;
- b) reunião de abertura;
- c) documento de apresentação da equipe, dos objetivos e do escopo;
- d) solicitação de auditoria (SA);
- e) nota de auditoria (NA); e
- f) reunião para apresentação dos achados e discussão das possíveis soluções.

Além dessas, destacam-se ainda as comunicações de envio do relatório preliminar e do relatório final de auditoria, essenciais para a garantia de qualidade das conclusões e das recomendações emitidas em decorrência dos trabalhos.

A formalização dos trabalhos e a apresentação das suas diretrizes gerais são feitas por intermédio da comunicação de início dos trabalhos, encaminhada pelo gerente do trabalho ao dirigente máximo da unidade auditada, no início da fase de planejamento, e deve registrar, entre outras, as seguintes informações:

- o objetivo geral do trabalho;

⁷ Embora cada etapa tenha uma finalidade bastante clara, não há divisão rígida entre elas: na etapa de planejamento ou de monitoramento, por exemplo, é possível realizar testes de auditoria; na etapa de execução, é possível comunicar resultados preliminares ou atualizar o planejamento.

- os critérios gerais de avaliação⁸;
- o período previsto para realização dos trabalhos;
- a equipe de auditoria, o coordenador e o supervisor designados para o trabalho; e
- as responsabilidades da gestão, entre elas:
 - o atendimento tempestivo às solicitações de auditoria; e
 - a designação de servidor(es) para realizar(em) a interlocução entre a equipe de auditoria e as unidades organizacionais abrangidas pelo trabalho.

As comunicações formais submetem-se ao processo regular de supervisão e devem ser endereçadas ao dirigente máximo da unidade auditada. As responsabilidades para encaminhamento das comunicações formais de auditoria são expostas no Quadro 1 a seguir.

Quadro 1 – Responsabilidades para encaminhamento de comunicações formais de auditoria

Tipo de comunicação	Remetente
Comunicação de início dos trabalhos	Gerente do trabalho
Solicitação de auditoria	Coordenador da equipe de auditoria, supervisor ou gerente do trabalho
Nota de auditoria (falha formal)	Coordenador da equipe de auditoria, supervisor ou gerente do trabalho
Nota de auditoria (ação saneadora imediata)	Gerente do trabalho
Comunicação de encaminhamento do relatório preliminar de auditoria	Gerente do trabalho
Comunicação de encaminhamento do relatório final de auditoria	Gerente do trabalho

Fonte: Elaboração própria

A reunião de abertura dos trabalhos tem a finalidade de apresentar a equipe de auditoria, o coordenador, o supervisor e o gerente do trabalho, bem como expor, em maior grau de detalhe, os objetivos, o escopo e os critérios de avaliação a serem utilizados durante a auditoria. A reunião de abertura deve ser realizada, preferencialmente, no início da etapa de planejamento, ou, a critério da equipe de auditoria, no início da etapa de execução dos trabalhos.

Supervisão

A supervisão constitui um processo contínuo, realizado em todas as fases da auditoria, com os objetivos de apoiar o desenvolvimento da equipe, de avaliar a conformidade dos trabalhos com as normas e os requisitos aplicáveis e de garantir que as conclusões e recomendações da auditoria sejam apropriadas e devidamente suportadas por evidências adequadas e suficientes.

A supervisão deve ser exercida por profissional que não faça parte da equipe responsável pela execução dos procedimentos de auditoria e que tenha experiência e autoridade suficientes para avaliar objetivamente os julgamentos relevantes da equipe e as conclusões alcançadas.

⁸ Os critérios gerais de avaliação devem ser comunicados aos responsáveis pelo objeto de auditoria e por eles validados (formal ou tacitamente) no início da etapa de planejamento, de maneira que o trabalho de auditoria se desenvolva com base em critérios adequados e devidamente reconhecidos pelos gestores, minimizando, portanto, o risco de emissão de opinião inadequada pela equipe de auditoria.

Conforme preconizado pela IN SFC/CGU nº 03/2017, “o Responsável pela UAIG tem a responsabilidade geral pela supervisão dos trabalhos, a qual poderá ser delegada, sem prejuízo de sua responsabilidade, a integrantes do quadro funcional da UAIG com conhecimentos técnicos e experiência suficientes”.

A designação dos responsáveis pela supervisão, para cada trabalho de auditoria, não afasta a competência de supervisão exercida por intermédio da estrutura hierárquica instituída.

A documentação de auditoria deve registrar informações sobre os responsáveis pela supervisão e as conclusões por eles emitidas ao longo do processo.

2.2.1 Planejamento

O planejamento, etapa essencial dos trabalhos de auditoria, tem por objetivo prover adequado e suficiente entendimento do objeto da auditoria, dos seus objetivos, dos riscos a ele inerentes e da estrutura de controle posta em prática para mitigá-los, de forma a possibilitar a elaboração de questões de auditoria relevantes e a determinação de testes apropriados para respondê-las.

O planejamento dos trabalhos individuais de avaliação é desenvolvido com base nas etapas apresentadas na Figura 3, as quais são inter-relacionadas e complementares entre si:

Figura 3 – Etapas do planejamento dos trabalhos de avaliação



Fonte: Elaboração própria

Essas etapas são obrigatórias na realização dos serviços de avaliação e podem também ser aplicadas aos serviços de consultoria e de apuração, a depender do objetivo e do nível de complexidade do objeto.

2.2.1.1 Análise preliminar do objeto de auditoria

A fase de análise preliminar consiste na coleta e na análise de informações relativas ao objeto da auditoria, de forma a proporcionar ao auditor a formação de entendimento adequado e suficiente para a posterior definição dos objetivos, do escopo, dos exames a serem realizados e dos recursos necessários para o trabalho.

O propósito dessa etapa é garantir que os auditores compreendam de forma razoável o objeto que será auditado e o ambiente no qual ele está inserido. Para tanto, faz-se necessária a

realização de estudos, de levantamentos e de análises que, por vezes, podem requerer a aplicação de procedimentos de auditoria. A análise preliminar se desenvolve considerando os estágios descritos a seguir.

Análise do plano anual de auditoria interna

Como previsto no MOT⁹, inicialmente devem ser analisados os aspectos relevantes coletados durante a elaboração do plano anual de auditoria que impactam o objeto de auditoria, especialmente:

- a) os objetivos e as estratégias da unidade auditada e os meios pelos quais ela monitora seu desempenho;
- b) os riscos significativos a que a unidade auditada está exposta e as medidas de controle estabelecidas para mitigá-los; e
- c) os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da unidade auditada.

Levantamento de informações sobre o objeto de auditoria

A equipe de auditoria deve levantar e registrar informações suficientes para formar seu entendimento sobre o objeto auditado e o seu contexto. Parte dessas informações é fornecida pela documentação do universo de auditoria, ao passo que outras poderão ser obtidas por meio da realização de consultas a sites e a registros públicos, da emissão de solicitações de auditoria e da realização de reuniões ou de entrevistas, entre outras técnicas de auditoria cabíveis.

As informações que podem ser obtidas nessa etapa incluem:

- a) aspectos gerais da unidade auditada (objetivos estratégicos, missão, visão, meios pelos quais a unidade monitora seu desempenho, política de gestão de riscos, principais riscos, processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles);
- b) aspectos gerais do objeto de auditoria¹⁰ (descrição, objetivos, riscos, controles, apetite a risco, relação com a estratégia da unidade e estruturas de governança, gerenciamento de riscos e controles);
- c) legislação e normativos aplicáveis, incluindo jurisprudência relacionada;
- d) trabalhos anteriores (histórico de achados, situação do monitoramento das recomendações e estudos diversos realizados sobre o objeto de auditoria);
- e) aspectos orçamentários (programas/ações orçamentários, materialidade, entre outros); e
- f) política pública relacionada (partes interessadas, beneficiários, critérios de seleção, divulgação, resultados alcançados e boas práticas).

⁹ MOT, CGU, 2017, p. 64.

¹⁰ Esses aspectos são encontrados no universo de auditoria da unidade auditada e podem ser atualizados durante a análise preliminar do objeto.

Mapeamento do processo

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

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

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

Documentação do entendimento

As informações relativas ao entendimento do objeto da auditoria e ao seu contexto devem ser devidamente documentadas e armazenadas como papéis de trabalho da auditoria¹¹, de forma a apoiar o trabalho em curso e subsidiar trabalhos futuros sobre o mesmo objeto de auditoria.

2.2.1.2 Definição dos objetivos e do escopo da auditoria

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

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

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

¹¹ O Apêndice II desta Orientação Prática disponibiliza link para acesso aos modelos de documentos utilizados nessa etapa.

Identificação e avaliação dos riscos e dos controles

A identificação e a avaliação dos riscos e dos controles existentes é essencial para assegurar que a auditoria agregue valor por meio de uma abordagem relevante e em harmonia com as expectativas e as prioridades da gestão. Para tanto, existem, basicamente, duas abordagens que podem ser utilizadas pela equipe de auditoria, de forma independente ou combinadas entre si:

- a) **a unidade auditada possui processo de gerenciamento de riscos em nível de maturidade considerado adequado pela equipe de auditoria** – a equipe deverá considerar os riscos relacionados ao objeto de auditoria identificados pela unidade e, se pertinentes¹², realizar a avaliação preliminar dos controles existentes e, então, utilizar esse material para definir os riscos e os controles que serão avaliados; e
- b) **a unidade não possui processo de gerenciamento de riscos, o nível de maturidade foi considerado insuficiente ou o cadastro de riscos não foi considerado adequado** – a própria equipe de auditoria deverá realizar a identificação e a avaliação dos principais riscos e dos respectivos controles.

Orientações detalhadas sobre o processo de identificação e de avaliação de riscos e de controles estão disponíveis nos Apêndices IV e V¹³ desta Orientação Prática.

Definição dos riscos e dos controles a serem avaliados

Com base na identificação e na avaliação dos riscos inerentes, dos riscos de controle e dos riscos residuais, a equipe de auditoria deverá definir os objetivos e o escopo do trabalho, ou seja, quais riscos e quais controles deverão ser avaliados, a extensão e o limite definido para os exames¹⁴ e, ainda, que tipos de testes deverão ser aplicados.

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

Definição da natureza dos testes de auditoria

Enquanto a magnitude dos riscos inerentes fornece a diretriz sobre o escopo dos trabalhos (os riscos que prioritariamente devem ser avaliados), o resultado da avaliação preliminar dos controles e a determinação do risco residual orientam a definição da natureza dos testes de

¹² Tendo em vista o fato de que os riscos mapeados pela unidade auditada não necessariamente correspondam ao objeto específico do trabalho de auditoria, pode ser necessário um esforço adicional para associar os riscos identificados ao respectivo objeto.

¹³ A orientação do Apêndice V se refere ao COSO ICIF 2013. Outros *frameworks* podem ser utilizados alternativamente ou em conjunto para avaliação de riscos e de controles mais específicos, como, por exemplo, os relacionados à área de TI e aos aspectos de governança ambiental, social e corporativa (ESG).

¹⁴ Conforme preceitua o MOT (item 4.3.2, pg. 67): “Como um trabalho de auditoria, geralmente, não pode abranger tudo, os auditores internos devem determinar os limites da auditoria, o que será e o que não será incluído, ou seja, o escopo. Quando os auditores internos estabelecem o escopo do trabalho, eles consideram componentes como os limites da área ou do processo, subprocessos, período e localizações geográficas a serem avaliadas. Assim, o escopo deve apresentar uma clara declaração do foco, da extensão e dos limites da auditoria”.

auditoria. Assim, a abordagem empregada poderá combinar testes de controle com testes substantivos ou ser puramente constituída de testes substantivos.

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

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

Os testes substantivos são aqueles que verificam a suficiência, a exatidão e a validade dos dados objeto da análise. São empregados pelo auditor para obter evidências suficientes e convincentes para fundamentar sua opinião sobre a adequação das transações realizadas (ou atos e fatos da gestão, atividades, dados etc.). Por meio dos testes substantivos, é possível verificar¹⁵:

- **existência** – se os dados, fatos ou transações comunicados ou registrados realmente ocorreram;
- **integridade** – se existem dados, fatos ou transações além daqueles registrados ou demonstrados;
- **conformidade** – se os atos ou fatos ocorreram em conformidade com as leis ou os regulamentos aplicáveis;
- **avaliação e aferição** – se os itens que compõem determinados dados, fatos ou transações foram avaliados e aferidos corretamente;
- **participação das partes interessadas** – se os interessados em determinado registro/comunicação obtiveram as informações na sua totalidade; e
- **divulgação** – se os dados, fatos ou transações foram corretamente divulgados.

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

Esse tipo de teste é de fundamental importância na complementação dos testes de controle, considerando que é com base nos testes substantivos que o auditor tem condições de constatar a fidedignidade das operações e dos registros produzidos pela unidade auditada e o grau de aderência da organização às normas¹⁶.

Quanto mais baixo o risco de controle determinado na avaliação preliminar (ou seja, quanto maior for o nível de confiança atribuído aos controles), menor será o risco residual e, conseqüentemente, menor a necessidade de se realizarem testes substantivos. Nesse caso, os testes devem enfatizar o funcionamento eficaz do controle.

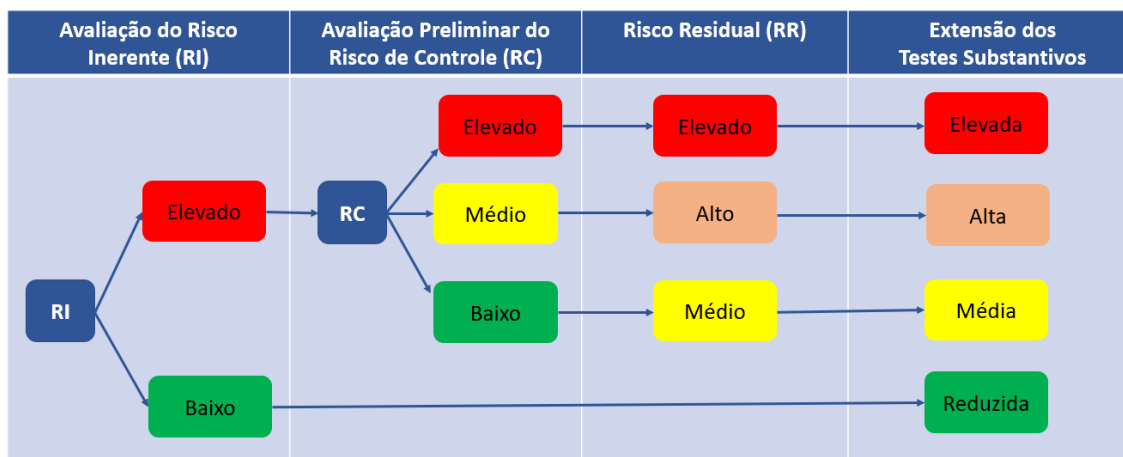
Quanto mais alto o risco de controle (ou menor o nível de confiança atribuído aos controles), maior será o risco residual e, conseqüentemente, maior a necessidade de testes substantivos, visto não ser útil a realização de testes em controles preliminarmente avaliados como fracos ou

¹⁵ Testes em auditoria: Uma revisão conceitual aplicável na prática. Cordeiro, Cláudio Marcelo Rodrigues. Disponível em <http://www.portaldeauditoria.com.br/artigos/testesemauditoria.htm>. Acesso em 11.10.2022.

¹⁶ "Para definir os testes que realizará, o auditor deve considerar o tipo de evidência que pretende obter, além do custo da realização do teste" (Boynton, W. C. *et al.* Auditoria. São Paulo: Editora Atlas, 2002, p. 385).

inexistentes. Nesse caso, os testes substantivos devem enfatizar a adequação (exatidão, confiabilidade e suficiência) dos atos e dos fatos ocorridos. A Figura 4 resume essas relações.

Figura 4 – Relação entre a estrutura de riscos do objeto e a natureza dos testes de auditoria



Fonte: Adaptado de Instituto Serzedello Corrêa. Curso de Auditoria Baseada em Risco

O fato de ser recomendável uma abordagem baseada exclusivamente em testes substantivos em um ambiente de controles fracos ou inexistentes não implica que, em um ambiente de controles fortes, sejam utilizados somente testes de controle. Mesmo em ambientes em que seja alto o nível de confiança depositado nos controles, as evidências fornecidas pelos testes de controle devem ser necessariamente complementadas por meio de testes substantivos, ainda que em menor escala. Isso se deve, essencialmente, ao fato de que os controles fornecem segurança razoável, não absoluta.

Se, durante a etapa de execução da auditoria, a equipe concluir que o nível de confiança dos controles é substancialmente diferente do que demonstraram os resultados da avaliação preliminar, poderá ser necessário reavaliar o risco residual e readequar os testes ao novo nível encontrado. Nesse caso, deve ser procedida a atualização do planejamento da auditoria, de forma que esse reflita adequadamente as premissas utilizadas para a execução do trabalho.

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

2.2.1.3 Elaboração da matriz de planejamento

A matriz de planejamento é o documento que consolida o resultado da fase de planejamento da auditoria, auxilia a elaboração conceitual do trabalho e orienta a equipe na fase de execução. É uma ferramenta de auditoria que torna o planejamento mais sistemático e dirigido, facilitando a comunicação de decisões sobre metodologia e auxiliando a condução dos trabalhos de campo¹⁷.

¹⁷ Conceito adaptado do Manual de Auditoria Operacional, TCU, 2020, p. 85.

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

- I. **Questões de auditoria** – representam os objetivos específicos do trabalho, tendo como base para sua formulação os riscos priorizados na fase anterior, juntamente com as definições acerca da natureza e da extensão dos testes a serem aplicados.
- II. **Subquestões de auditoria** – representam o detalhamento das questões de auditoria e, nesse sentido, devem, ao mesmo tempo, ser mutuamente exclusivas (ausência de sobreposições) e se completar coletivamente (prover resposta global à respectiva questão de auditoria).
- III. **Testes** – fornecem o comando sobre as análises, as verificações ou as avaliações a serem realizadas pelos auditores com vistas a obter evidência adequada e suficiente para responder à questão/subquestão de auditoria correspondente. Devem indicar as técnicas de auditoria a serem empregadas para sua execução, porém, sem se limitarem a essa informação, como exemplificado a seguir:
 - Exemplo de descrição bem formulada de teste de auditoria: *Verificar, por meio de inspeção física, se os equipamentos adquiridos foram instalados de acordo com as especificações técnicas do fabricante.*
 - Exemplo de descrição insuficiente: *Realizar inspeção física.*
- IV. **Critérios de avaliação**¹⁸ – constituem o padrão a ser utilizado pelos auditores para verificar a adequação da condição encontrada. Também constituem a base para avaliar a economia, a eficiência e a eficácia da condição verificada no teste de auditoria.
- V. **Informações requeridas** – é o conjunto de informações, de registros, de ativos e de pessoas (internas à organização, partes interessadas ou especialistas externos) necessário para a aplicação dos testes de auditoria. As informações requeridas subsidiam a elaboração das SA.
- VI. **Fontes de informação** – indica onde as informações requeridas estão disponíveis e como elas serão acessadas, possibilitando ações prévias com vistas a garantir sua tempestiva disponibilidade para a auditoria.
- VII. **Possíveis limitações** – representam fatos ou situações com potencial de impossibilitar ou dificultar a obtenção ou a análise das informações necessárias para a realização da avaliação, devendo a equipe atuar preventivamente de forma a não comprometer o andamento dos trabalhos.
- VIII. **Possíveis achados** – consistem em hipóteses quanto aos resultados do trabalho, elaboradas com base no entendimento do objeto e dos riscos a ele associados. Auxiliam o auditor a revisar o alcance e a suficiência dos testes que estão sendo planejados, bem como os recursos necessários ao trabalho (especialidade do auditor, tempo, informações etc.).

O Apêndice VI desta Orientação Prática apresenta diretrizes gerais para a elaboração de questões de auditoria.

¹⁸ A Orientação Prática: Relatório de Auditoria (CGU, 2019, pg. 19) fornece informações e orientações adicionais quanto ao estabelecimento dos critérios de auditoria.

Com base nas diretrizes da matriz de planejamento, a equipe deve definir as amostras a serem testadas (quando pertinente), bem como os papéis de trabalho a serem utilizados para suportar as análises a serem realizadas na fase de execução da auditoria.

Ao final da etapa de planejamento, o supervisor do trabalho deve reavaliar se as estimativas iniciais de recursos, custos e prazo são compatíveis com as necessidades da auditoria e se a equipe designada possui a proficiência necessária para a realização do trabalho, procedendo aos eventuais ajustes, sempre que necessário.

Amostragem

De acordo com a NBC T 11.11¹⁹, a amostragem consiste em um processo para se obter dados que possam ser aplicáveis a um universo ou a uma população, utilizando-se para exame, uma parte desse universo, denominada de amostra.

Sempre que a aplicação dos testes requerer a elaboração de amostras, deverão ser consideradas as necessidades específicas do trabalho, as características da população a ser avaliada, o tipo de amostragem a ser utilizada (probabilística ou não probabilística) e definidos o tamanho da amostra e a margem de erro tolerável, entre outros²⁰.

Orientações gerais relativas aos procedimentos de amostragem constam do Apêndice VII.

2.2.2 Execução

A etapa de execução consiste na coleta e na análise de dados, realizadas por meio da aplicação dos testes de auditoria planejados e da seleção de evidências. Tem como finalidade permitir que a equipe de auditoria responda às questões de auditoria e forme sua opinião.

2.2.2.1 Coleta e análise de dados

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

O Apêndice VIII apresenta informações complementares às disposições do MOT sobre os atributos e o grau de persuasão das evidências de auditoria²¹.

Para a execução dos testes, a equipe deverá aplicar as técnicas de auditoria previstas no planejamento. O Apêndice IX apresenta um guia prático de aplicação das técnicas de auditoria tratadas no MOT.

¹⁹ <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1111.htm>. Acesso em 11.10.2022.

²⁰ Idem.

²¹ O grau de persuasão das evidências consta no item 5.3.4 do MOT.

A execução dos testes de auditoria deve ser realizada em estrita observância às normas profissionais e aos requisitos éticos estabelecidos pela IN SFC/CGU nº 3/2017 e pela IN SFC/CGU nº 8/2017.

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

O Apêndice X apresenta orientações gerais quanto à elaboração, à organização e à referência de papéis de trabalho.

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

2.2.2.2 Análises não previstas no planejamento original da auditoria

Caso sejam identificados, durante a execução dos testes, fatos que requeiram avaliações adicionais, não previstas no escopo do trabalho, as instâncias de supervisão devem ser acionadas de forma a determinar:

- a) se o fato deve ser incluído no escopo da avaliação em curso, devendo ser considerados, entre outros fatores, a relevância do assunto, a relação com a finalidade do trabalho, o tempo requerido para a conclusão da análise e a proficiência e a disponibilidade da equipe;
- b) se a questão deve ser tratada em outro trabalho, caso em que deve ser considerada a possibilidade de sua inserção no plano anual de auditoria vigente; ou,
- c) se o fato deve ser registrado junto às informações do objeto no universo de auditoria, de forma a ser considerado em futuras avaliações priorizadas com base em riscos.

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

2.2.3 Comunicação de resultados

O processo de comunicação de resultados dos trabalhos de auditoria tem as finalidades precípuas de:

- a) comunicar às partes interessadas o julgamento profissional e imparcial sobre o objeto auditado; e
- b) promover mudanças positivas nos objetos/unidades auditados e, conseqüentemente, agregar valor à gestão.

A etapa de comunicação de resultados deve ser realizada de acordo com o padrão estabelecido na Orientação Prática: Relatório de Auditoria²², considerados, adicionalmente, os procedimentos estabelecidos a seguir.

2.2.3.1 Matriz de achados

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

Os achados de auditoria devem considerar as manifestações, as justificativas e os esclarecimentos prestados pela gestão ao longo dos trabalhos, e devem ser estruturados com as seguintes informações²³:

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

A estruturação dos achados deve ser feita com o auxílio da matriz de achados, com o propósito de “organizar os achados de auditoria em um documento único, que apresente, de forma sintética, as informações que compõem os achados, o que propicia uma visão geral do trabalho realizado, facilitando as discussões internas e a supervisão”²⁴.

As informações registradas na matriz de achados devem fornecer elementos suficientes para responder às questões e às subquestões de auditoria. Seu conteúdo, após validado por meio do processo de supervisão, será a base para a elaboração do texto dos achados e, por conseguinte, do relatório preliminar de auditoria.

²² Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019.

²³ No caso de achados positivos ou neutros, apenas os campos “descrição sumária”, “critério” e “condição” são de preenchimento obrigatório.

²⁴ MOT, CGU, 2017, p. 100.

2.2.3.2 Relatório preliminar de auditoria

O relatório preliminar de auditoria é o documento formal que apresenta antecipadamente os resultados do trabalho à unidade auditada, possibilitando aos gestores responsáveis o conhecimento das conclusões da auditoria e a apresentação de informações ou esclarecimentos adicionais que considerem necessários.

Finalizadas as etapas internas de elaboração, de revisão e de aprovação do relatório preliminar, ele deve ser formalmente encaminhado para a unidade auditada (exceto quando se tratar de trabalhos realizados sob sigilo de justiça). A comunicação de encaminhamento do relatório preliminar deve:

- a) estabelecer as tratativas para agendamento da reunião de busca conjunta de soluções; e
- b) informar o prazo para apresentação da manifestação final sobre os registros consignados no relatório, que não deve ser inferior a cinco dias úteis a partir da referida reunião²⁵.

2.2.3.3 Reunião de busca conjunta de soluções

A reunião de busca conjunta de soluções tem como principal objetivo discutir os aspectos relacionados à utilidade, à suficiência, à oportunidade, à exequibilidade das recomendações com os responsáveis por sua implementação, e os prazos para o efetivo atendimento das recomendações. A reunião também representa uma oportunidade para obter informações que contribuam para o aperfeiçoamento dos achados, a confirmação de suas causas e a elucidação de eventuais erros ou omissões²⁶.

A reunião de busca conjunta de soluções deve ser realizada em todos os trabalhos de auditoria interna conduzidos pela CGU junto a unidades do Poder Executivo Federal, exceto nas seguintes situações:

- a) trabalhos realizados sob sigilo de justiça;
- b) trabalhos que não requeiram a emissão de recomendações; e
- c) dispensa formal da reunião por parte dos responsáveis pela unidade auditada.

Caso não se obtenha consenso quanto às medidas propostas, deverá ser solicitada manifestação formal da unidade auditada sobre o ponto de discordância, a qual será avaliada pela equipe de auditoria quando da definição das recomendações que serão incluídas no relatório final de auditoria.

Informações apresentadas durante a reunião, que potencialmente possam alterar a opinião dos auditores, devem ser documentadas e ratificadas pela unidade auditada por ocasião de sua manifestação sobre o relatório preliminar, para posterior avaliação técnica pela equipe.

²⁵ O prazo para manifestação do gestor sobre o relatório preliminar deve ser estabelecido de acordo com a complexidade do objeto e a estrutura de governança para a tomada de decisão na unidade auditada.

²⁶ O esforço pelo entendimento mútuo é fundamental durante a reunião de busca conjunta de soluções, mas não se confunde com a condescendência com erros ou omissões.

Os entendimentos acordados na reunião de busca de soluções devem ser reduzidos a termo, devidamente validado pelos representantes da unidade auditada e arquivado como papel de trabalho da auditoria.

2.2.3.4 Relatório final de auditoria

Realizadas a reunião de busca conjunta de soluções e a análise das manifestações finais da unidade auditada, a equipe promoverá os ajustes eventualmente necessários e concluirá o relatório de auditoria.

Caso as manifestações apresentadas forneçam elementos novos e relevantes para o trabalho, a equipe deverá avaliar a necessidade de exames adicionais e, caso conclua por essa necessidade, definir a extensão e a época desses exames, em conjunto com o supervisor dos trabalhos.

Se esses exames adicionais resultarem em alterações substanciais dos achados de auditoria e na formulação de recomendações adicionais, novo relatório preliminar de auditoria deverá ser confeccionado e encaminhado à unidade auditada, com a realização de nova reunião de busca conjunta de soluções.

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

A ausência de manifestação da unidade auditada no prazo estabelecido representa sua concordância tácita com os resultados apresentados no relatório preliminar. Na hipótese de manifestação encaminhada após o prazo definido, as informações devem ser analisadas no decorrer do processo de monitoramento das recomendações, devendo essa situação ser registrada, caso o relatório final ainda não tenha sido distribuído aos seus destinatários, na seção “Manifestação da unidade auditada”.

O disposto no parágrafo anterior não veda a análise imediata de manifestações recebidas após o prazo estabelecido, se ocorrida antes da emissão do relatório final, em especial caso se conclua pela conveniência e pela oportunidade de sua consideração apesar de eventual impacto na data definida para a conclusão do relatório final.

O relatório final de auditoria deve ser encaminhado pelo gerente do trabalho em até quinze dias após a sua conclusão²⁷ ao dirigente máximo da unidade auditada (salvo em trabalhos conduzidos sob sigredo de justiça) e aos demais clientes do trabalho.

O relatório final de auditoria deve ser publicado no site oficial da CGU na internet, exceto quando se tratar de trabalhos conduzidos sob sigredo de justiça e os classificados sob restrição

²⁷ De forma a possibilitar o cumprimento desse prazo, questões relativas a julgamentos significativos, incluindo aqueles relacionados com assuntos complexos ou controversos identificados durante o trabalho de auditoria, devem ser submetidos pelo gerente do trabalho às instâncias de supervisão hierárquica estabelecidas na CGU, antes da conclusão do relatório final de auditoria.

de acesso na forma da Lei nº 12.527, de 18.11.2011²⁸, observados os prazos, as condições e os procedimentos prescritos em norma específica da CGU sobre o tema.

2.2.4 Monitoramento

A etapa de monitoramento é iniciada a partir do encaminhamento do relatório final à unidade auditada. Uma vez que a efetiva agregação de valor do trabalho de auditoria somente é aferida quando as recomendações são atendidas e as melhorias propostas são alcançadas, é essencial que o monitoramento das recomendações seja realizado de forma estruturada, regular e interativa, com a devida previsão dessa atividade no plano operacional da UAIG.

2.2.4.1 Análise das providências da gestão

De posse do relatório de auditoria, o responsável pela unidade auditada deve dar início ao tratamento das recomendações. As ações implementadas e as novas manifestações expedidas pelos gestores devem ser oportunamente comunicadas e devidamente documentadas junto à UAIG, observados os prazos pactuados na reunião de busca conjunta de soluções.

Com base nas informações e nos documentos recebidos, os auditores devem avaliar se as providências informadas são adequadas e suficientes para o atendimento da recomendação emitida, o que, a depender da complexidade das providências e ações a serem adotadas, poderá ensejar a realização de diligências, de exames adicionais ou de uma nova avaliação para a formação de opinião.

Conforme destacado pelo MOT²⁹, o monitoramento é um processo dinâmico, portanto, as recomendações, até atingirem a situação ideal de "atendidas", podem passar por um ciclo de providências, de análises e de reiteraões, até o completo saneamento das situações que lhes deram causa. Podem ainda ser alteradas ou mesmo canceladas devido a mudanças significativas em seu objeto ou no contexto da unidade auditada, inviabilizando ou tornando irrelevante o seu atendimento.

No posicionamento dos auditores quanto às recomendações em monitoramento, devem ser utilizadas como referência as tipologias registradas no Quadro 2, a seguir:

²⁸ Incluindo trabalhos cujo resultado seja considerado preparatório para tomada de decisão pelo gestor, a exemplo daqueles que tratam de operações estratégicas em andamento, como operações societárias em empresas estatais.

²⁹ MOT, CGU, 2017, p. 120.

Quadro 2 – Tipologias de posicionamento sobre recomendações em monitoramento

Posicionamento	Situação aplicável
Conclusão do monitoramento	- Recomendação implementada - Recomendação não implementada (assunção do risco pelo gestor ³⁰)
Reiteração	- Recomendação implementada parcialmente - Recomendação não implementada (ação inadequada ou insuficiente) - Ausência de providências
Revisão da recomendação	- Revisão do comando da recomendação - Revisão do prazo para implementação
Consolidação da recomendação	- Agrupamento de recomendações de mesma natureza
Cancelamento da recomendação	- Perda de objeto ou da relevância da recomendação

Fonte: Elaboração própria

O monitoramento das recomendações submete-se aos mesmos requisitos relativos à evidenciação, à documentação e à supervisão aplicáveis às demais etapas dos trabalhos de avaliação.

2.2.4.2 Registro dos benefícios

Benefícios são impactos positivos observados na gestão pública a partir da implementação, por parte dos gestores responsáveis, de recomendações e/ou de orientações decorrentes da atividade de auditoria interna, sendo, portanto, resultantes do trabalho conjunto da UAIG e da gestão.

Os benefícios são classificados da seguinte forma:

- a) **Benefício financeiro** – benefício cujo impacto possa ser mensurado monetariamente.
- b) **Benefício não financeiro** – benefício que, embora não seja passível de expressão monetária, representa impacto estruturante na sociedade, nas políticas públicas, na gestão pública ou privada, devendo, sempre que possível, ser quantificado em alguma unidade de medida ou avaliado por indicador.

Os benefícios, financeiros e não financeiros, devem ser devidamente mensurados e registrados, juntamente com a documentação comprobatória e com a demonstração do nexos causal entre a atuação da CGU e a medida adotada pela gestão que promoveu o impacto positivo.

³⁰ Nessa situação, deve ser armazenada evidência que demonstre que o gestor assumiu o risco, a exemplo de declaração expressa do gestor de que não cumprirá a recomendação ou de declaração dos auditores atestando o deliberado não atendimento da recomendação, mesmo em face de sucessivas reiterações.

3 CONSULTORIA

O serviço de consultoria é uma atividade de auditoria interna que consiste em assessoramento, aconselhamento e outros serviços relacionados, fornecidos à alta administração (ou ao conselho, se houver) com as finalidades de apoiar as operações da unidade auditada e de agregar valor³¹ por meio da melhoria dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos.

Para que os trabalhos de consultoria possam, de fato, agregar valor, devem estar em harmonia com os valores, as estratégias e os objetivos da organização. Para tanto, devem ser acordados previamente entre a UAIG e os gestores do órgão ou da entidade ao qual o serviço será prestado.

Para auxiliar a compreensão das diferenças e das semelhanças entre os serviços de consultoria e de avaliação, o Apêndice XI apresenta uma análise comparativa entre esses serviços.

A execução de serviços de consultoria requer que o auditor reúna um conjunto de conhecimentos e de habilidades específicas. O Apêndice XII relaciona alguns desses atributos.

3.1 Classificação dos serviços de consultoria

Os serviços de consultoria compreendem atividades de assessoramento ou aconselhamento, de treinamento e de facilitação, as quais, conforme o objetivo e as necessidades do trabalho, poderão ser realizadas isoladamente ou de forma combinada, inclusive, em associação com trabalhos de avaliação.

Na sequência, são detalhados os tipos de serviços de consultoria estabelecidos no MOT.

3.1.1 Assessoramento ou aconselhamento

Serviços de consultoria do tipo assessoramento ou aconselhamento são os que mais se aproximam dos trabalhos de avaliação. Têm como objetivo prover orientação sobre o aperfeiçoamento dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos relativos a temas estratégicos da organização, a exemplo dos seguintes:

- desenho de políticas públicas;
- aprimoramento do processo de governança organizacional;
- gerenciamento de riscos corporativos e controles internos;
- gestão de mudanças;
- melhoria da eficiência e da segurança em processos de trabalho;
- desenvolvimento de sistemas de informação.

3.1.2 Treinamento

Consiste na realização de ações de capacitação dos gestores em temas de domínio dos auditores. Como as demais atividades de consultoria, os treinamentos visam ao

³¹ Definição baseada no MOT e na “declaração de posicionamento do IIA: o papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos corporativos”.

aperfeiçoamento dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos da unidade auditada.

3.1.3 Facilitação

Representam atividades desenvolvidas pelos auditores com vistas a apoiar, a mediar ou a coordenar discussões relacionadas ao aperfeiçoamento dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos da unidade ou do processo auditado.

Nessas situações, o auditor atua de forma neutra, restringindo-se a facilitar o processo com o uso de ferramentas e de técnicas que auxiliem os gestores a formar seu entendimento, a construir as soluções mais apropriadas e a tomar as decisões necessárias para o aprimoramento do processo em questão.

O Quadro 3, apresentado em sequência, fornece exemplos de trabalhos de consultoria, de acordo com a sua natureza:

Quadro 3 – Exemplos de trabalhos de consultoria

Assessoramento ou Aconselhamento	Treinamento	Facilitação
<ul style="list-style-type: none"> - Propor medidas para aprimorar o processo de governança - Apoiar a estruturação e o fortalecimento das instâncias de primeira e de segunda linhas de controle da gestão - Propor padrões de controle para tratamento dos riscos de determinado processo de trabalho - Avaliar implicações e riscos que a implementação de um novo sistema pode trazer - Mapear possibilidades de redefinições de fluxos que podem aumentar a eficiência e a segurança de um processo de trabalho - Apresentar alternativas no desenho de determinada política pública 	<ul style="list-style-type: none"> - Capacitação sobre gestão de riscos com base na metodologia COSO ERM - Capacitação sobre gestão de riscos com base na norma ABNT NBR/ISO 31000:2018 - Capacitação sobre controles internos com base na metodologia COSO ICIF - Capacitação sobre gestão de riscos em aquisições e em outros processos de trabalho 	<ul style="list-style-type: none"> - Mediar o processo de avaliação de riscos da organização - Facilitar a autoavaliação de governança e de controles internos - Apoiar o processo de desenho de procedimentos e de controles para uma nova área ou processo em transformação - Apoiar discussões sobre a criação, a expansão ou o aperfeiçoamento de uma política pública - Mediar discussões sobre controles, processos, finalização de sistemas e interrupção de processos

Fonte: Elaboração própria

3.2 Etapas dos serviços de consultoria

De forma similar aos trabalhos de avaliação, os serviços de consultoria, em geral, também se desenvolvem de acordo com as seguintes etapas básicas: o planejamento, a execução, a comunicação de resultados e o monitoramento, quando aplicável. Uma vez que os serviços de consultoria são atividades decorrentes de acordo entre a UAIG e a gestão, é necessária, adicionalmente, uma etapa prévia de pactuação dos serviços.

Em virtude da natureza e do escopo de cada serviço, a realização dessas etapas pode variar significativamente entre diferentes tipos de trabalho. Considerando as peculiaridades inerentes

aos serviços de consultoria, são apresentadas, neste capítulo, orientações a serem observadas na realização desse tipo de trabalho.

3.2.1 Pactuação dos trabalhos de consultoria

Serviços de consultoria são prestados em decorrência de solicitação da alta administração da unidade auditada, pelo conselho (se houver) ou, ainda, por órgão ou colegiado interministerial com competência para avaliação e monitoramento da ação governamental. Caso seja proposta pela própria unidade de auditoria, a consultoria somente será realizada mediante aceitação formal pela direção da unidade auditada.

O sucesso do trabalho de consultoria está diretamente relacionado à capacidade dos auditores de compreender as expectativas da unidade para a qual será prestado o serviço. Assim sendo, antes de iniciar as atividades, a UAIG e a unidade auditada devem realizar uma ou mais interações para debater os aspectos do trabalho, em especial os objetivos e as expectativas, de forma que se possa avaliar a necessidade e a oportunidade quanto à realização do serviço.

Conforme preconiza o MOT, na pactuação de serviços de consultoria e sua posterior inclusão no plano anual de auditoria, devem ser considerados:

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

Uma vez definida a prestação do serviço de consultoria, deve ser estabelecido um entendimento entre a UAIG e a unidade auditada. No caso de consultorias dos tipos assessoramento/aconselhamento ou facilitação, o entendimento deve ser formalizado por meio de um termo de compromisso, assinado pela alta administração da unidade auditada (ou conselho, se for o caso) e pelo responsável da UAIG. Essas ações são essenciais para:

- garantir a autonomia técnica da UAIG e a objetividade dos auditores;
- impedir que os auditores assumam responsabilidades da administração³²; e
- registrar o consentimento dos gestores em relação aos princípios e à abordagem que serão empregados na execução e no relato do serviço consultivo.

O termo de compromisso deve prever, entre outras, as seguintes informações:

- a) objeto da consultoria;
- b) tipo de serviço de consultoria a ser realizado (assessoramento, facilitação ou treinamento);

³² O MOT destaca que os auditores devem atuar de forma imparcial e isenta, evitando situações de conflito de interesses ou quaisquer outras que afetem sua objetividade, de fato ou na aparência, ou comprometam seu julgamento profissional. Para tanto, é preciso atenção nos seguintes pontos:

- executar uma abordagem disciplinada e sistemática;
- definir os papéis da auditoria e da gestão de forma clara;
- esclarecer que a administração é a responsável pelo gerenciamento de riscos; e
- ter em consideração que a auditoria deve prover aconselhamento, provocar e dar suporte, mas não tomar decisões sobre a gestão de riscos.

- c) objetivos geral e específicos do trabalho;
- d) escopo;
- e) metodologia (em linhas gerais)³³;
- f) cronograma;
- g) responsabilidades das partes, incluindo:
 - i) possibilidade de interrupção ou de suspensão do trabalho pela UAIG em face de atos ou fatos ilegais ou irregulares, bem como a devida apuração desses fatos; e
 - ii) responsabilidade da gestão pelas decisões e/ou ações adotadas como resultado das recomendações decorrentes dos serviços de consultoria;
- h) plano de comunicação dos resultados (intermediários e final) do trabalho, incluindo disposições quanto à forma, à época e às responsabilidades por eventual publicação dos resultados; e
- i) entendimento quanto ao monitoramento das recomendações eventualmente emitidas pela UAIG.

3.2.2 Planejamento das ações de consultoria

Durante a etapa de planejamento, a equipe deverá definir as estratégias e detalhar a metodologia a ser empregada para a execução do trabalho. Isso exigirá um maior aprofundamento do conhecimento da unidade, do objeto da consultoria e dos riscos e controles a eles associados.

Dessa forma, a etapa de planejamento dos trabalhos de consultoria deve ocorrer por meio da análise preliminar do objeto da consultoria e, na sequência, pela elaboração do documento de planejamento.

3.2.2.1 Análise preliminar do objeto da consultoria

A análise preliminar tem a finalidade de proporcionar aos auditores um adequado nível de entendimento sobre o objeto da consultoria e do contexto geral no qual ele está inserido. Para tanto, a equipe deve valer-se de informações existentes na UAIG decorrentes de outros trabalhos de consultoria ou de avaliação anteriormente realizados, bem como demais informações advindas do processo de interlocução com a unidade. Tal entendimento é fundamental para o delineamento do problema e das circunstâncias que o envolvem e, conseqüentemente, para a definição da melhor abordagem a ser empregada e das competências necessárias à equipe que conduzirá o trabalho.

A análise preliminar poderá também requerer o mapeamento do fluxo de trabalho do objeto da consultoria, bem como a elaboração de uma matriz de riscos e controles, para levantamento e avaliação dos principais riscos e dos controles internos existentes. Nessas situações, devem ser aplicadas, no que couber, as orientações relativas às fases de análise preliminar e de definição dos objetivos e do escopo dos trabalhos de avaliação.

³³ O termo de compromisso não é o documento apropriado para detalhar a metodologia do trabalho. No entanto, podem ser citadas, por exemplo, as necessidades metodológicas identificadas pelo gestor. No planejamento da consultoria, etapa seguinte do serviço, serão aprofundadas as informações sobre as técnicas e as ferramentas aplicáveis ao trabalho.

3.2.2.2 Elaboração do documento de planejamento

Esse documento tem por objetivo registrar o planejamento detalhado dos trabalhos, de forma a orientar a etapa de execução e possibilitar o atingimento satisfatório dos objetivos da consultoria.

O documento de planejamento pode variar significativamente na forma e no conteúdo, de acordo com a natureza do trabalho, mas, geralmente, deve considerar, pelo menos, as seguintes informações:

1. Caracterização do trabalho:
 - a. objetivo geral;
 - b. objetivos específicos;
 - c. escopo;
 - d. tipo de serviço consultivo;
 - e. benefícios esperados; e
 - f. recursos necessários.
2. Estratégia de atuação:
 - a. critérios aplicáveis;
 - b. metodologia e técnicas a serem empregadas;
 - c. cronograma; e
 - d. plano de comunicação.
3. Produtos e resultados:
 - a. produtos intermediários; e
 - b. produto final.

Nos documentos de planejamento relativos a treinamentos, devem ser registradas, adicionalmente, as seguintes informações:

- a) conteúdo que será ministrado;
- b) estratégias e recursos que serão empregados para alcançar os objetivos;
- c) público-alvo;
- d) forma de avaliação (de que forma será verificado o alcance dos objetivos); e
- e) critérios para certificação dos participantes.

3.2.3 Execução

A execução dos serviços de consultoria pode assumir diferentes formas, de acordo com a natureza, os objetivos e a metodologia estabelecida para o trabalho.

Em face de sua similaridade com os trabalhos de avaliação, a etapa de execução de serviços consultivos do tipo assessoramento ou aconselhamento deve considerar, no que couber, as orientações relativas à execução dos serviços de avaliação, em especial, no que se refere à evidenciação e à documentação das conclusões obtidas.

Em todos os casos, é essencial que a equipe estabeleça um processo contínuo de comunicação com a unidade auditada, visto que, nos serviços consultivos, a construção de soluções decorre, em grande parte, da conjunção de premissas, de diagnósticos e de entendimentos entre os auditores e a gestão. Todas as modalidades de comunicação previstas para os trabalhos de avaliação são igualmente aplicáveis aos serviços consultivos.

3.2.3.1 Coleta e análise de informações e de evidências

Os auditores devem reunir e avaliar informações, dados e evidências apropriados e suficientes para apoiar os objetivos do trabalho e a formulação de recomendações com potencial para agregar valor à gestão.

Embora cada trabalho de consultoria possa envolver diferentes abordagens, alguns procedimentos comumente incluem a aplicação de técnicas típicas de auditoria, como indagação, análise documental, observação, reexecução, procedimentos analíticos, técnicas de auditoria assistidas por computador etc.

Os dados coletados, os procedimentos realizados e a avaliação dessas informações e evidências devem ser devidamente documentados, de forma a prover o devido suporte às conclusões alcançadas e às soluções propostas pelos auditores.

3.2.3.2 Formulação de recomendações

Após a coleta e a análise das informações, dos dados e das evidências relativas ao objeto da consultoria, os auditores poderão formular recomendações a serem propostas aos gestores com vistas à melhoria do processo objeto da consultoria ou ao saneamento de deficiências que tenham sido identificadas.

As ações propostas devem ater-se aos objetivos da consultoria e estar respaldadas por informações, comunicações e evidências devidamente documentadas.

3.2.3.3 Comunicações intermediárias

A comunicação com o cliente do trabalho deve ser realizada ao longo de toda a execução do serviço consultivo. Todavia, para assegurar a compatibilização dos trabalhos às necessidades e às expectativas das partes, é fundamental o estabelecimento de pontos de controle ao longo do compromisso, com a finalidade de prover informações sobre o andamento dos trabalhos e dos resultados intermediários alcançados. Por essa razão, é essencial que a definição da forma e da periodicidade de comunicação conste do plano de comunicação definido na fase de planejamento dos trabalhos.

3.2.4 Comunicação de resultados

A comunicação de resultados dos serviços de consultoria pode variar na forma e no conteúdo, de acordo com os objetivos, o escopo e as expectativas do cliente em relação ao trabalho, conforme pactuado inicialmente com a unidade auditada.

Essa comunicação tende a não seguir padrões pré-determinados, especialmente em trabalhos de facilitação e de treinamento, diferentemente dos serviços de avaliação e de apuração. A forma e o conteúdo da comunicação de resultados devem ser definidos no termo de compromisso.

3.2.4.1 Validação conjunta de soluções

Caso o serviço de consultoria preveja a emissão de recomendações, essas devem ser previamente apresentadas e discutidas com a gestão, observando-se, no que couber, os

mesmos requisitos relativos à reunião de busca conjunta de soluções, nos serviços de avaliação, conforme estabelecido nesta Orientação Prática.

3.2.4.2 Comunicação final do trabalho

Caso o termo de compromisso estabeleça a necessidade de emissão de um relatório final, situação típica dos serviços de assessoramento ou aconselhamento, cujo formato e requisitos se assemelham aos trabalhos de avaliação, deverão ser observados, no que couber, os requisitos desta Orientação Prática relativos à comunicação de resultados nos serviços de avaliação e da Orientação Prática: Relatório de Auditoria.

A publicação da comunicação final dos trabalhos de consultoria deve ser realizada de acordo com o que for estabelecido no termo de compromisso. Nos casos em que os trabalhos de consultoria possuam caráter preparatório³⁴, cujos resultados sejam utilizados como fundamento de tomada de decisão ou de ato administrativo, o acesso ou a divulgação devem ser assegurados pela unidade auditada a partir da edição do ato ou da decisão final, conforme previsto no art. 20 do Decreto nº 7.724, de 16.05.2012.

3.2.5 Monitoramento

A elaboração e o monitoramento de recomendações em trabalhos de consultoria devem ser previstos no termo de compromisso, cabendo à UAIG, em conjunto com a unidade auditada, avaliar os riscos associados à não realização dessa etapa do trabalho.

Quando previsto, o processo de monitoramento das recomendações será realizado em observância aos mesmos requisitos e orientações aplicáveis aos trabalhos de avaliação, conforme estabelecido pela presente Orientação Prática.

³⁴ Documento preparatório: documento formal utilizado como fundamento da tomada de decisão ou de ato administrativo, a exemplo de pareceres e notas técnicas.

4 APURAÇÃO

Os serviços de apuração são realizados com a finalidade de verificar atos e fatos com indicação de ilegalidade ou de irregularidade, praticados por agentes públicos ou privados, com a utilização de recursos públicos federais.

Embora se desenvolvam com base em um processo de trabalho semelhante aos serviços de avaliação, em razão de suas características e objetivos peculiares, a realização de trabalhos de apuração deve considerar as orientações específicas estabelecidas neste capítulo.

No Apêndice XIII são apresentadas as diferenças básicas entre os serviços de apuração e de avaliação.

4.1 Origem dos serviços de apuração

Os trabalhos de apuração podem decorrer das seguintes situações:

- I. **Demandas externas:**
 - **denúncias** – realizadas por cidadãos, por entidades privadas ou por entidades paraestatais; e
 - **representações** – realizadas por autoridades e por órgãos do Ministério Público e dos poderes executivo, legislativo e judiciário, das esferas federal, estadual e municipal.
- II. **Demandas internas** – decorrentes de processos internos da UAIG, a exemplo de alertas de processos de auditoria contínua ou de cruzamentos de dados, trabalhos de auditoria executados anteriormente ou de levantamentos realizados partir de notícias ou de outras fontes de informação existentes.

4.2 Classificação dos serviços de apuração

Os trabalhos de apuração podem ter como objeto a apuração de erro ou a apuração de fraude:

- **apuração de erro** – tem como objetivo a apuração de prejuízo ou dano ao Erário decorrente de ato não intencional, resultante de omissão, de desconhecimento, de imperícia, de imprudência, de desatenção ou de má interpretação de normas ou de procedimentos;
- **apuração de fraude** – destina-se a apurar a prática de atos caracterizados por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança para obtenção de vantagem injusta ou ilegal.

Conforme preceitua o MOT, “... um trabalho de apuração de fraude tem diferenças básicas em relação a um trabalho de apuração de erro ou de avaliação, pois seu planejamento se baseia em uma suspeita (fundamentada) de fraude; objetiva produzir material para um processo judicial ou administrativo e tem por escopo possível irregularidade ou ilegalidade decorrente de atos ou fatos intencionais”³⁵.

³⁵ MOT, CGU, 2017, p. 25.

Em relação à apuração de erro, o MOT estabelece que “... pode ser tratada como um trabalho individual de avaliação e seguir as orientações das etapas de planejamento, execução, comunicação e monitoramento desse tipo de trabalho”³⁶.

4.3 Etapas dos serviços de apuração

A instauração de trabalhos de apuração é precedida de um processo de verificação preliminar, com o objetivo de avaliar a admissibilidade, a conveniência e a oportunidade de realização do trabalho.

Uma vez estabelecido o trabalho de apuração, o processo será desenvolvido com base nas etapas de planejamento, de execução, de comunicação de resultados e de monitoramento (se for o caso), conforme disposições apresentadas na sequência e, naquilo que couber, com o disposto no capítulo 2 desta Orientação Prática, referente aos serviços de avaliação.

4.3.1 Análise de admissibilidade

No âmbito da SFC e das CGU-R, as denúncias e as representações recebidas são submetidas a um processo de levantamento de informações com vistas a concluir sobre a conveniência e a oportunidade de realização do procedimento apuratório, considerando a relevância dos fatos denunciados, a existência de recursos federais envolvidos e a materialidade do objeto em face dos custos de sua apuração.

Nesse sentido, a análise de admissibilidade deve fornecer razoável segurança sobre a procedência da alegação e a necessidade de instauração de um trabalho de apuração.

Ainda com base nesses direcionadores, a unidade deve definir se o trabalho será realizado por meio do serviço de apuração ou se deverá ser submetido à Secretaria de Combate à Corrupção (SCC), para análise e eventual tratamento no âmbito de operação especial.

A instauração e a execução de operações especiais são regulamentadas pela SCC.

4.3.2 Planejamento

Durante a etapa de planejamento, a equipe deverá definir os objetivos, as estratégias e os procedimentos necessários para a execução do trabalho de apuração. Isso exigirá um maior aprofundamento sobre o objeto da demanda e sobre a unidade auditada.

A etapa de planejamento dos serviços de apuração compreende a apuração preliminar e a elaboração da matriz de planejamento.

4.3.2.1 Apuração preliminar³⁷

Durante a apuração preliminar, são realizadas consultas e diligências com vistas ao aprofundamento das informações geradas no exame de admissibilidade, de forma a proporcionar ao auditor um maior nível de entendimento acerca do objeto da demanda, dos clientes do trabalho, das necessidades específicas de informações, da unidade auditada, dos possíveis responsáveis pelo ocorrido, entre outros fatores relevantes para o trabalho.

³⁶ MOT, CGU, 2017, p. 25.

³⁷ De acordo com o MOT (p. 27), a “Apuração preliminar” é aplicável aos trabalhos de apuração de fraude, visto que, nos casos de apuração de erro, deve ser seguido, prioritariamente, o mesmo processo de trabalho estabelecido para os serviços de avaliação.

Para alcançar esses objetivos, podem ser necessários o mapeamento e a identificação dos programas, das ações, dos macroprocessos envolvidos, dos pontos críticos do objeto da apuração, dos responsáveis e de seus respectivos vínculos, da legislação correlata e de outras informações decorrentes de trabalhos realizados anteriormente sobre o mesmo objeto ou unidade.

A apuração preliminar poderá ainda envolver, a depender da complexidade e dos objetivos do trabalho, a identificação e a avaliação dos riscos e dos controles relacionados ao objeto da apuração. Todavia, esse levantamento não se constitui em etapa obrigatória, uma vez que, em geral, os trabalhos de apuração possuem objetivos pontuais, previamente definidos.

4.3.2.2 Matriz de planejamento

Para a elaboração da matriz de planejamento, devem ser observadas as mesmas orientações relativas aos serviços de avaliação.

Sempre que aplicável, em unidades pertencentes à estrutura de órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, devem ser previstos testes destinados a avaliar os processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos relacionados ao objeto da apuração e a identificar as causas que deram origem às falhas apontadas na demanda, de forma a evitar sua recorrência.

4.3.3 Execução

A etapa de execução dos trabalhos de apuração deve ser realizada de acordo com as orientações relativas aos serviços de avaliação. Todavia, considerando os riscos envolvidos em trabalhos dessa natureza, deve-se ter especial atenção à evidenciação dos achados e das conclusões do trabalho, considerando, adicionalmente, as necessidades específicas dos clientes, especialmente quando o trabalho for realizado como parte de um processo judicial.

Em todo o tempo, a equipe de auditoria deve permanecer alerta para situações que indiquem a necessidade de tratamento do assunto por meio de operação especial, caso em que, após aprovação das instâncias de supervisão, o trabalho deverá ser suspenso e encaminhado à SCC para análise. Se a opção for pela instauração de operação especial, a equipe deve finalizar o trabalho mediante ajuste com a SCC. Caso contrário, a apuração deve ser retomada e seguir o fluxo definido no planejamento.

Salvo no caso de trabalhos conduzidos sob sigilo ou segredo de justiça³⁸, os trabalhos de apuração devem conter todos os procedimentos de interlocução e de comunicação com o gestor, de forma a possibilitar a apresentação de esclarecimentos ou de justificativas para os fatos apurados. Independentemente da situação, devem sempre ser preservadas a identidade do denunciante e demais informações que possam comprometer o fluxo da apuração.

A existência de sigilo deve ser devidamente documentada nos papéis de trabalho da auditoria.

4.3.4 Comunicação de resultados

A comunicação de resultados dos serviços de apuração deve ser realizada de acordo com as mesmas orientações relativas aos serviços de avaliação, observadas, adicionalmente, as orientações específicas apresentadas neste capítulo.

³⁸ Compete ao gerente do trabalho proceder à prévia consulta sobre a existência de sigilo do trabalho ou de segredo de justiça, quando se tratar de auditorias oriundas de solicitações de órgãos de investigação ou de representação judicial ou de solicitações de caráter especial.

O encaminhamento da comunicação de resultados dos serviços de apuração deve considerar, além dos gestores responsáveis pelo objeto ou unidade auditada, os demandantes do trabalho, nos casos de representações.

Caso o trabalho seja realizado sob sigilo ou segredo de justiça, a comunicação dos resultados deve ser encaminhada somente ao demandante, suprimida a etapa de relatório preliminar. A publicação, nesses casos, somente será realizada após a comunicação de queda da restrição legal pelo demandante do trabalho, observados, adicionalmente, os procedimentos relativos à avaliação sobre a existência de informações sigilosas ou sob restrição de acesso, na forma normatizada pela CGU.

No caso de trabalhos de apuração realizados junto a unidades do Poder Executivo Federal, sempre que aplicável, a comunicação de resultados deve também considerar a avaliação das causas e das fragilidades dos controles relacionados, de forma a prover recomendações que apoiem a unidade auditada na prevenção e na detecção de novas situações de mesma natureza.

Trabalhos de apuração realizados em unidades não pertencentes à estrutura de órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, bem como aqueles realizados sob sigilo ou segredo de justiça, não requerem a emissão de recomendações à unidade auditada.

O disposto no parágrafo anterior não veda a emissão de recomendações ao órgão ou entidade federal responsável pela coordenação da política relacionada, por parte da unidade de auditoria da CGU responsável pelo tema, com vistas à melhoria dos processos de governança, de gestão de riscos e de controle relacionados.

Independentemente da origem da demanda, os trabalhos de apuração que resultarem na constatação de danos ao erário devem ter o respectivo relatório encaminhado aos órgãos competentes de defesa do Estado e ao órgão ou entidade federal responsável pelo repasse dos recursos, salvo quando se tratar de trabalho realizado sob sigilo ou segredo de justiça.

4.3.5 Monitoramento

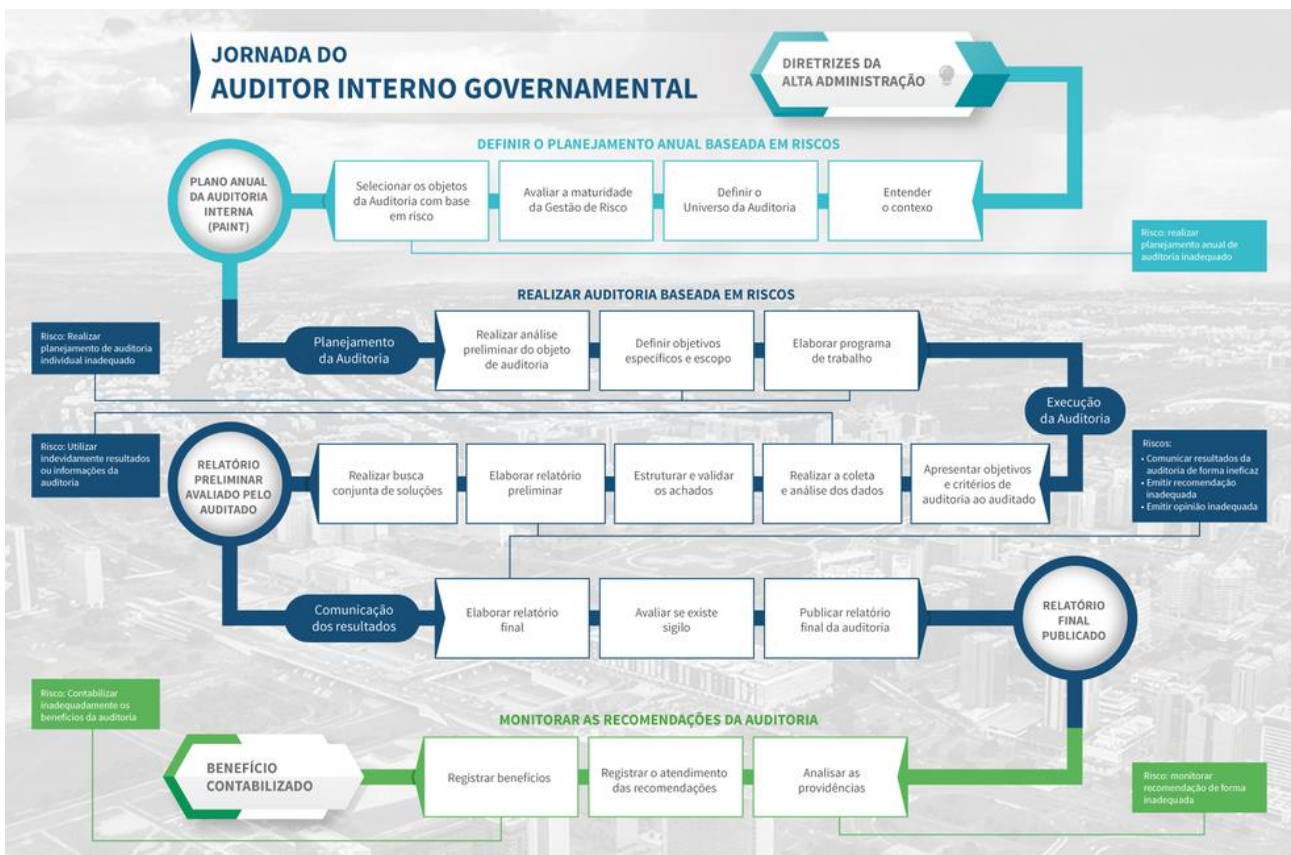
Quando aplicável, o processo de monitoramento será realizado de acordo com os mesmos requisitos e orientações aplicáveis aos trabalhos de avaliação, nos termos definidos na presente Orientação Prática.

APÊNDICE I – PROCESSO DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

Fluxograma do processo de auditoria interna governamental

<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/65999>

Infográfico: Jornada do auditor interno governamental



APÊNDICE II – MODELOS DE DOCUMENTOS

Avaliação

- Comunicação de início dos trabalhos
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64392>
- Documento de entendimento do objeto
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64969>
- Matriz de riscos e controles
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64968>
- Matriz de planejamento
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/65034>
- Papel de trabalho – plano amostral
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64970>
- Papel de trabalho – aplicação dos testes
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64408>
- Solicitação de auditoria
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64394>
- Nota de auditoria
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64429>
- Matriz de achados
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64407>
- Relatório preliminar de auditoria
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64461>
- Comunicação de encaminhamento do relatório preliminar
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64957>
- Relatório final de auditoria
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/65029>
- Comunicação de encaminhamento do relatório final
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64956>

Consultoria

- Termo de compromisso
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/65015>
- Documento de entendimento do objeto
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/65016>
- Documento de planejamento
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/65014>
- Relatório de consultoria
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64452>

Apuração

- Documento de apuração preliminar
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/65030>
- Relatório preliminar
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64453>
- Relatório final
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64462>

APÊNDICE III – PAPÉIS E RESPONSABILIDADES DA EQUIPE DE AUDITORIA

Para cada trabalho de auditoria será formalmente designada³⁹ uma equipe responsável por sua condução, consideradas as atribuições expostas a seguir.

A designação da equipe responsável pela condução do trabalho não afasta a competência de supervisão exercida por intermédio da estrutura hierárquica instituída.

Membro da equipe de auditoria

A equipe de auditoria tem a responsabilidade primária de realizar as etapas da auditoria, incluindo o planejamento, a execução dos exames e a comunicação dos resultados do trabalho, em conformidade com a presente Orientação Prática e demais normas aplicáveis.

A equipe de auditoria deve reunir, coletivamente, conhecimento adequado sobre a unidade e o objeto auditado e, também, competências técnicas e interpessoais apropriadas para o alcance dos objetivos do trabalho. Ademais, deve, durante todo o trabalho, manter postura ética e profissional adequada, exercendo seus julgamentos com o devido zelo e ceticismo profissional.

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

Coordenador de equipe de auditoria

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

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

Conforme previsto no MOT, cabe ao coordenador de equipe acompanhar os integrantes da equipe de auditoria na aplicação de testes que demandem interação com os gestores e demais profissionais da unidade auditada, tais como a realização de entrevistas ou a aplicação de questionários.

³⁹ A designação formal da equipe de trabalho é feita por um diretor da SFC, mediante comando específico de autorização do trabalho de auditoria (e da respectiva equipe responsável), no Sistema e-Aud.

Supervisor do trabalho

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

O supervisor do trabalho deve estabelecer permanente interlocução com a equipe de auditoria durante a execução do trabalho e exercer juízo profissional sobre as conclusões alcançadas, a partir da revisão da documentação de auditoria.

Cabe ao supervisor levar ao conhecimento do gerente quaisquer assuntos que, em virtude de sua relevância ou sensibilidade, requeiram maior nível de discussão e análise para verificação da adequação dos julgamentos realizados pela equipe de auditoria.

Gerente do trabalho

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

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

APÊNDICE IV – IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DE RISCOS E DE CONTROLES

O presente apêndice orienta a identificação, a análise e a avaliação dos objetivos, dos riscos e dos controles internos relativos ao objeto da auditoria, quando: i) a unidade não possuir processo de gerenciamento de riscos para o objeto da auditoria; ii) o nível de maturidade em gerenciamento de riscos da unidade auditada for considerado insuficiente pela equipe de auditoria; ou iii) o cadastro de riscos da unidade auditada não for considerado adequado pela equipe de auditoria.

Identificação dos objetivos do objeto da auditoria

De acordo com a norma ABNT NBR ISO 31000:2018, risco é o “efeito da incerteza nos objetivos”. Portanto, o primeiro passo para a identificação, a análise e a avaliação de riscos é o adequado entendimento dos objetivos do objeto de auditoria.

A fim de assegurar a objetividade, a tempestividade e a utilidade dos resultados da auditoria, as equipes devem priorizar os objetivos e os riscos chave, ou seja, aqueles que representam o processo em um nível de maior agregação e de relevância.

Identificação e análise dos riscos

Após a identificação dos objetivos, a equipe deverá identificar os riscos que possam ameaçar o seu atingimento. A identificação dos riscos é feita a partir da pergunta: “O que poderia prejudicar o alcance dos objetivos do objeto de auditoria?”

Esse procedimento é realizado com base nas informações reunidas por meio dos estudos e do mapeamento do processo ocorrido na fase de entendimento do objeto, e das interações com os gestores e com os demais profissionais relacionados ao objeto.

Nessa etapa, devem também ser identificados riscos de fraude, que possam decorrer da existência de incentivos, pressões ou caminhos possíveis para a anulação ou burla dos controles existentes.

Para a melhor compreensão e avaliação dos riscos e dos controles, é necessário identificar as causas e as consequências dos riscos mapeados, considerando as seguintes definições:

- **causas** – consistem nas situações que dão origem aos riscos, podendo ser descritas por meio da conjugação de possíveis fontes e de vulnerabilidades a elas associadas, conforme orientação específica fornecida pelo MOT⁴⁰;
- **consequências** - consistem nos resultados da materialização dos riscos que afetam os objetivos.

⁴⁰ MOT, p.69-70.

Os objetivos do processo, os eventos de risco, as causas e as consequências identificadas devem ser devidamente documentados, de forma a possibilitar a revisão, a atualização e a utilização dessas informações ao longo do trabalho de auditoria. A planilha “Identificação e análise de riscos”, na matriz de riscos e controles utilizada na CGU, atende a essa finalidade e encontra-se apresentada na Figura 1.

Figura 1 – Extrato da planilha “Identificação e análise de riscos” da matriz de riscos e controles

Objetivos-chave	Evento de Risco	Fonte do Risco	Possíveis Causas	Possíveis Consequências
Realização de aquisição que assegure o atendimento às necessidades da unidade em termos de prazo, preço e qualidade, com observância aos princípios constitucionais da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência	R1 - Estimativa inadequada de preços	Governança	Cs 1.1 - Inexistência de norma padronizando o processo de pesquisa de preços	Cq 1.1 - Sobrepreço
		Pessoas	Cs 1.2 - Servidores sem capacitação adequada	Cq 1.2 - Licitação deserta ou fracassada
		Processos	Cs 1.3 - Coleta de preços insuficiente	Cq 1.3 - Atraso na conclusão da licitação
	R2 - XXX	...	...	...
R3 - YYY	...	...	...

Fonte: Elaboração própria

Avaliação dos riscos inerentes

De acordo com o MOT, risco inerente é aquele ao qual “uma organização está exposta sem considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto”⁴¹. Após a identificação dos riscos, das causas e das consequências, inicia-se o processo de avaliação do risco inerente, considerando seu impacto (relação com suas possíveis consequências) e sua probabilidade (relação com suas causas). Essa atividade é operacionalizada com o apoio da planilha “Avaliação de riscos e controles”, da matriz de riscos e controles, apresentada na Figura 2.

Figura 2 – Extrato da planilha “Avaliação de riscos e controles” da matriz de riscos e controles

Objetivo-Chave	Risco-Chave	Avaliação do Risco Inerente			
		Impacto	Probabilidade	Risco Inerente (RI)	
Realização de aquisição que assegure o atendimento às necessidades da unidade em termos de prazo, preço e qualidade, com observância aos princípios constitucionais da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência	R1 - Estimativa inadequada de preços	8	8	64	Alto
	R2 - XXX	...	...	...	...
	R3 - YYY	...	...	...	...

Fonte: Elaboração própria

A avaliação do nível de impacto e de probabilidade dos riscos deve ser feita com base nas escalas disponibilizadas no MOT⁴².

O nível de risco inerente é obtido a partir da multiplicação dos valores de impacto pelos valores de probabilidade, sendo, em seguida, classificado como “baixo”, “médio”, “alto” ou “extremo”, de acordo com a escala apresentada na Figura 3.

⁴¹ MOT, p.137.

⁴² MOT, p.147 (escala de impacto) e p.148 (escala de probabilidade).

Figura 3 – Escala de avaliação do nível de risco inerente

Nota	Magnitude
1 a 9,99	Baixo
10 a 39,99	Médio
40 a 79,99	Alto
80 a 100	Extremo

Fonte: Elaboração própria

Identificação e avaliação preliminar dos controles internos

Na sequência, a equipe de auditoria deverá proceder à identificação e à avaliação preliminar dos controles estabelecidos em resposta aos riscos mapeados. O objetivo é verificar a adequação do desenho dos controles, as eventuais limitações existentes e a existência de indicativos de que os controles são de fato implementados. Essa verificação permitirá às equipes determinar o risco de controle.

O risco de controle consiste na possibilidade de que o sistema de controle interno estabelecido não seja capaz de prevenir ou detectar oportunamente a materialização do evento de risco. A avaliação preliminar dos controles – e a consequente determinação do risco de controle – possibilitará à equipe de auditoria mensurar o nível de risco residual, com base no qual serão definidos os testes de auditoria mais apropriados.

O processo de identificação e avaliação dos controles deve também considerar o ambiente geral de controle da organização e, sempre que possível, trabalhos anteriores de auditoria realizados sobre o objeto auditado ou práticas de controle para riscos de mesma natureza avaliados em processos ou organizações de referência.

As técnicas geralmente utilizadas na avaliação preliminar dos controles são a indagação (escrita e oral), a análise documental e a observação. Todavia, por se tratar de uma avaliação de caráter preliminar, a extensão do uso dessas técnicas deve ser limitada ao necessário para formar um entendimento inicial sobre a estrutura e o funcionamento dos controles, uma vez que, a depender dos resultados dessa fase, uma avaliação mais aprofundada será empreendida na etapa de execução da auditoria.

Com base nas informações levantadas e nos resultados dos testes de controle realizados, a equipe de auditoria estará apta a identificar o risco de controle. Para tanto, deverá utilizar uma escala, de acordo com a qual os controles serão classificados em: “inexistente”, “fraco”, “mediano”, “satisfatório” ou “forte”.

Essa escala decorre da aplicação da seguinte fórmula: $RC = 1 - NC$, sendo RC = risco de controle e NC = nível de confiança, conforme Figura 4, a seguir:

Figura 4 – Escala para avaliação preliminar dos controles

Avaliação do Controle	Situação do controle existente	Nível de Confiança nos controles (NC)	Risco de Controle (RC = 1 - NC)
Inexistente	Controle não existe, não funciona ou não está implementado.	Nenhum nível de confiança. Considerando RI igual a 1,00 e NC igual a zero, temos 1,00 - 0.	1,00
Fraco	Controle não institucionalizado; está na esfera de conhecimento pessoal dos operadores do processo; em geral realizado de maneira manual.	Nível de Confiança de 20%. Os controles são capazes de mitigar 20% dos eventos. Risco de controle = 1,00 - 0,20.	0,80
Mediano	Controle razoavelmente institucionalizado, mas pode falhar por não contemplar todos os aspectos relevantes do risco ou porque seu desenho ou as ferramentas que o suportam não são adequados.	Nível de Confiança de 40%. Os controles são capazes de mitigar 40% dos eventos. Risco de controle = 1,00 - 0,40.	0,60
Satisfatório	Controle institucionalizado e embora passível de aperfeiçoamento, é sustentado por ferramentas adequadas e mitiga o risco razoavelmente.	Nível de Confiança de 60%. Os controles são capazes de mitigar 60% dos eventos. Risco de controle = 1,00 - 0,60.	0,40
Forte	Controle institucionalizado e sustentado por ferramentas adequadas, podendo ser considerado em um nível de "melhor prática"; mitiga o risco em todos os aspectos relevantes.	Nível de Confiança de 80%. Os controles são capazes de mitigar 80% dos eventos. Risco de controle = 1,00 - 0,80.	0,20

Fonte: Adaptado de Roteiro de avaliação de maturidade de gestão de riscos (BRASIL, 2018)

Quanto melhores os controles, maior o nível de confiança e, assim, menor o risco de controle. Do lado oposto, quanto pior a qualidade dos controles, menor o nível de confiança e, portanto, maior o risco de controle.

Entretanto, por melhores que sejam os controles, não deve ser atribuído o risco de controle equivalente a zero, dadas as limitações inerentes dos controles, a exemplo da possibilidade de conluíus, de burlas pela administração, de erros de julgamento, de falhas humanas ou de eventos externos que impedem que o nível de confiança seja absoluto.

Determinação do risco residual

A partir da determinação do risco de controle, é obtido o nível de risco residual – aquele que permanece após a implantação dos controles pela administração –, cuja mensuração é determinada a partir da multiplicação do risco inerente pelo risco de controle ($RR = RI \times RC$), considerada a mesma escala apresentada na Figura 3.

A Figura 5, a seguir, demonstra o registro da identificação e da avaliação preliminar dos controles existentes para o risco selecionado e a determinação do nível de risco residual.

Figura 5 – Extrato da planilha “Avaliação de riscos e controles” da matriz de riscos e controles

Avaliação do Risco Residual				
Controles Existentes	Avaliação Preliminar dos Controles Risco de Controle (RC)		Risco Residual (RR)	
	- Normativo XXX padroniza a realização de pesquisa de preço - Existência, no organograma, de setor especializado em pesquisa de preços, mas não funciona na prática - Ausência de política de capacitação instituída na unidade - Formalização adequada do processo de pesquisa de preços	Fraco	0,8	51,2	Alto
...
...

Fonte: Elaboração própria

Com base no estabelecimento dos níveis de risco inerente, de risco de controle e de risco residual, a equipe de auditoria poderá priorizar os aspectos mais significativos do objeto de auditoria, e, dessa forma, definir os objetivos específicos, o escopo do trabalho e a natureza dos testes a serem aplicados durante a etapa de execução da auditoria.

Destaca-se, nesse sentido, que os objetivos e o escopo do trabalho são definidos com base no nível de risco inerente e a natureza dos testes com base no nível de risco residual.

A avaliação dos riscos inerentes e dos riscos de controle deve ser devidamente justificada e documentada.

APÊNDICE V – ESTRUTURA COSO ICIF 2013

Os componentes, princípios e pontos de foco estabelecidos no *framework* COSO ICIF 2013⁴³ servem como referência para a avaliação dos controles internos do objeto de auditoria. O Quadro 1 a seguir apresenta um resumo dessa estrutura.

Quadro 1 – Componentes do controle interno, princípios relacionados e pontos de foco do COSO ICIF 2013

Componente do Controle Interno	Princípios relacionados	Pontos de Foco
<p>Ambiente de controle</p> <p>O ambiente de controle representa um conjunto de normas, de processos e de estruturas que fornece a base para a aplicação do controle interno em toda a organização. A estrutura de governança e a alta administração ditam o exemplo de liderança a ser seguido, em relação à importância do controle interno e às normas de conduta esperadas.</p>	1) A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos.	<ul style="list-style-type: none"> - Liderar pelo exemplo. - Estabelecer normas de conduta. - Avaliar a adesão às normas de conduta. - Tratar desvios de forma oportuna.
	2) A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.	<ul style="list-style-type: none"> - Estabelecer as responsabilidades pela supervisão. - Utilizar experiências relevantes. - Operar de forma independente. - Exercer a supervisão do sistema de controle interno: ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; atividades de monitoramento.
	3) A administração estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas para a busca dos objetivos.	<ul style="list-style-type: none"> - Considerar todas as estruturas da entidade. - Estabelecer linhas de subordinação. - Definir, atribuir e limitar autoridades e responsabilidades (estrutura de governança, alta administração, administração, pessoal, prestadores de serviços terceirizados).
	4) A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes em linha com seus objetivos.	<ul style="list-style-type: none"> - Estabelecer políticas e práticas. - Avaliar a competência e tratar as deficiências. - Atrair, reter e desenvolver talentos. - Planejar e preparar a sucessão.
	5) A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidades por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.	<ul style="list-style-type: none"> - Exigir a prestação de contas, por meio de estruturas, autoridades e responsabilidades. - Estabelecer métricas, incentivos e recompensas de desempenho. - Avaliar continuamente a relevância de métricas, incentivos e recompensas de desempenho. - Considerar pressões excessivas. - Avaliar o desempenho e recompensar ou disciplinar as pessoas.

⁴³ *Internal Control – Integrated Framework, Comittee of Sponsoring Organizations, 2013*

Componente do Controle Interno	Princípios relacionados	Pontos de Foco
<p>Avaliação de riscos</p> <p>A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e analisar os riscos à realização dos objetivos da entidade. Essa avaliação constitui a base para determinar como esses riscos devem ser gerenciados. A administração leva em conta possíveis mudanças no ambiente externo e no seu próprio modelo de negócio que podem interferir em sua capacidade de realizar os objetivos.</p>	<p>6) A organização especifica os objetivos com clareza suficiente para permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.</p>	<p><u>Objetivos operacionais:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Refletir as escolhas da administração. - Considerar as tolerâncias ao risco. - Incluir metas de desempenho operacionais e financeiras. - Formar uma base para o comprometimento de recursos. <p><u>Objetivos de divulgação financeira externa:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Estar em conformidade com as normas de contabilidade aplicáveis. - Considerar a materialidade. - Refletir as atividades da entidade. <p><u>Objetivos de divulgação financeira externa:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Estar em conformidade com as normas e as estruturas estabelecidas externamente. - Considerar os níveis exigidos de precisão. - Refletir as atividades da entidade. <p><u>Objetivos de divulgação interna:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Refletir as escolhas da administração. - Considerar o nível exigido de precisão. - Refletir as atividades da entidade. <p><u>Objetivos de conformidade:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Refletir leis e regulamentos externos. - Considerar as tolerâncias ao risco.
	<p>7) A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos para determinar a forma como devem ser gerenciados.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Incluir os níveis de entidade, subsidiária, divisão, unidade operacional e áreas funcionais. - Analisar fatores internos e externos. - Envolver os níveis apropriados da administração. - Estimar a importância dos riscos identificados. - Determinar como responder aos riscos.
	<p>8) A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Considerar os vários tipos de fraude. - Avaliar incentivos e pressões. - Avaliar oportunidades. - Avaliar atitudes e racionalizações.
	<p>9) A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Avaliar as mudanças no ambiente externo. - Avaliar as mudanças no modelo de negócios. - Avaliar mudanças na liderança.

Componente do Controle Interno	Princípios relacionados	Pontos de Foco
<p>Atividades de controle</p> <p>As atividades de controle são ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos, que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos sejam cumpridas. As atividades de controle são realizadas em todos os níveis da entidade e em vários estágios dos processos corporativos, assim como no ambiente de tecnologia.</p>	<p>10) A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Integrar-se com a avaliação de riscos. - Considerar fatores específicos à entidade. - Determinar os processos de negócios relevantes. - Avaliar a combinação de tipos de atividades de controle. - Considerar em quais níveis as atividades são realizadas. - Abordar a segregação de funções.
	<p>11) A organização seleciona e desenvolve atividades de controle gerais sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Determinar a dependência entre o uso da tecnologia nos processos de negócios e os controles gerais de tecnologia. - Estabelecer atividades de controle sobre a infraestrutura da tecnologia relevante. - Estabelecer atividades de controle sobre os processos relevantes de gerenciamento de segurança. - Estabelecer atividades de controle sobre os processos relevantes de aquisição, desenvolvimento e manutenção de tecnologia.
	<p>12) A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Estabelecer políticas e procedimentos para apoiar a implementação das diretrizes da administração. - Estabelecer responsabilidade e prestação de contas pela execução das políticas e procedimentos. - Realizar tempestivamente. - Tomar decisões corretivas. - Realizar recorrendo a pessoal competente. - Reavaliar políticas e procedimentos.

Componente do Controle Interno	Princípios relacionados	Pontos de Foco
<p>Informação e comunicação</p> <p>As informações são necessárias para que a entidade cumpra as responsabilidades de controle interno visando apoiar a realização de seus objetivos. A comunicação ocorre tanto interna quanto externamente e fornece à organização as informações necessárias para conduzir os controles do dia a dia. A comunicação permite que os funcionários compreendam as responsabilidades de controle interno e sua importância para a realização dos objetivos.</p>	<p>13) A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Identificar os requisitos de informações. - Capturar fontes internas e externas de dados. - Processar dados relevantes em informações. - Manter a qualidade durante todo o processamento. - Considerar custos e benefícios.
	<p>14) A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e as responsabilidades pelo controle interno.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Comunicar as informações de controle interno. - Comunicar-se com a estrutura de governança. - Fornecer linhas de comunicação independentes. - Selecionar métodos de comunicação relevantes.
	<p>15) A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Comunicar-se com públicos externos. - Possibilitar o recebimento de comunicações. - Comunicar-se com a estrutura de governança. - Fornecer linhas de comunicação independentes. - Selecionar métodos de comunicação relevantes.
<p>Monitoramento</p> <p>Avaliações contínuas, independentes, ou alguma combinação dessas duas são utilizadas para garantir que cada um dos cinco componentes de controle interno, inclusive os controles para colocar em prática os princípios de cada componente, está presente e funcionando. Os resultados são avaliados e as deficiências são comunicadas em tempo hábil, sendo que as questões graves são relatadas à estrutura de governança e à alta administração.</p>	<p>16) A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes de controle interno.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Considerar uma combinação de avaliações contínuas e independentes. - Considerar o ritmo das mudanças. - Estabelecer o entendimento da base de referência. - Utilizar pessoal com conhecimento. - Integrar aos processos de negócios. - Ajustar o escopo e a frequência. - Avaliar objetivamente.
	<p>17) A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive à estrutura de governança e à alta administração, conforme aplicável.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Avaliar resultados. - Comunicar deficiências. - Monitorar as ações corretivas.

Fonte: Controle Interno – Estrutura Integrada, COSO, 2013

APÊNDICE VI – DIRETRIZES PARA ELABORAÇÃO DE QUESTÕES DE AUDITORIA

Segundo o Manual de Auditoria Operacional do TCU⁴⁴, as questões de auditoria constituem “o elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos de auditoria, das metodologias e técnicas a adotar e dos resultados que se pretende alcançar. O auditor deve garantir que as questões e as subquestões sejam tematicamente relacionadas, complementares, não sobrepostas e coletivamente exaustivas, de forma que esse conjunto responda ao objetivo geral da auditoria”.

A adequada formulação das questões e subquestões de auditoria é fundamental para o sucesso do trabalho, uma vez que terá implicações nas decisões sobre os tipos de dados que serão coletados, a forma de coleta que será empregada, as análises que serão efetuadas e as conclusões que serão obtidas. Para tanto, devem ser observados os seguintes requisitos:⁴⁵

- a) clareza;
- b) especificidade;
- c) linguagem imparcial (mesmo que sejam esperados problemas relacionados ao objeto da avaliação, a questão de auditoria não deverá refletir algum julgamento parcial por parte da equipe de auditoria);
- d) uso de termos que possam ser definidos e mensurados;
- e) viabilidade investigativa (possibilidade de ser respondida);
- f) restrição ao objetivo geral da auditoria (o enunciado da questão não deve extrapolar o objetivo definido, de forma a não ampliar o escopo previsto para a auditoria); e
- g) articulação e coerência (o conjunto das questões elaboradas deve ser capaz de satisfazer o objetivo geral da auditoria).

Tipos de questões de auditoria⁴⁶

As questões de auditoria constituem os objetivos específicos do trabalho e, por essa razão, devem estabelecer o foco da avaliação, as dimensões de análise, o alcance e os limites que deverão ser observados durante a execução dos trabalhos.

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

⁴⁴ Manual de auditoria operacional – TCU, 4ª edição, 2020, p.77.

⁴⁵ Adaptado de: Manual de auditoria operacional – TCU, 4ª edição, 2020, p.77.

⁴⁶ Adaptado de: Manual de auditoria operacional – TCU, 4ª edição, 2020, p.78-79.

- I. **Questões exploratórias**⁴⁷: são destinadas a explorar e a explicar eventos ou situações, ou, ainda, a esclarecer os desvios em relação ao desempenho padrão ou as razões de ocorrência de um determinado resultado.

Exemplo: Que fatores foram determinantes para o aumento dos gastos com o pagamento do benefício de auxílio-doença nos últimos cinco anos?

- II. **Questões descritivas**⁴⁸: são formuladas com vistas a fornecer informações sobre, por exemplo, condições de implementação ou de operação de determinado programa ou atividade, mudanças ocorridas, problemas e áreas com potencial de aperfeiçoamento.

Exemplo: Como os gestores municipais estão operacionalizando as ações de atualização e de revisão cadastral estabelecidas para o CadÚnico?

- III. **Questões normativas**: são aquelas que tratam de comparações entre a situação existente e aquela estabelecida em norma, em padrão ou em meta, tanto de caráter qualitativo quanto quantitativo. A abordagem metodológica empregada nesses casos é a comparação do desempenho observado com critérios previamente identificados.

Exemplo: As aquisições de serviços de segurança predial realizadas no exercício de 20XX estão de acordo com a Lei nº 14.133/2021 e demais normas aplicáveis?

- IV. **Questões avaliativas**: têm por objetivo avaliar se o objeto de auditoria atingiu sua finalidade (efetividade), a relação custo X benefícios (eficiência) e se as metas foram atingidas e trouxeram os resultados esperados (eficácia), identificando o valor agregado e os resultados não esperados, sejam eles positivos ou negativos em relação ao objeto de auditoria. As questões avaliativas vão além das questões descritivas e normativas ao focar o que teria ocorrido caso o objeto de auditoria não tivesse sido executado.

Exemplo: Em que medida a redução da criminalidade pode ser atribuída ao programa “Em Frente, Brasil”?

Nos trabalhos de avaliação, devem ser utilizadas, de forma predominante, questões de auditoria dos tipos normativa e avaliativa. No entanto, a depender dos objetivos e da natureza do trabalho ou das características específicas do objeto da auditoria, poderão também ser formuladas questões de auditoria exploratórias ou descritivas (considerando o disposto na Nota de Rodapé 49).

⁴⁷ Não são consideradas como questões exploratórias ou descritivas aquelas direcionadas à coleta de informações visando ao entendimento do objeto da auditoria (por exemplo: “Como está estruturado o processo de contratações da unidade?”). Tais questionamentos devem ser feitos durante a etapa de análise preliminar do objeto, por intermédio de solicitações de auditoria e de outras formas de interlocução com a unidade auditada.

⁴⁸ Idem Nota 4.

Elaboração das questões de auditoria

A formulação das questões de auditoria deve considerar os seguintes passos:

1) Entendimento do objetivo geral da auditoria

As questões de auditoria devem, em seu conjunto, responder integralmente ao objetivo geral da auditoria definido para o trabalho no plano anual de auditoria. Para tanto, é necessário formar previamente o entendimento sobre o objetivo do trabalho e as razões de sua seleção, de forma a obter as diretrizes norteadoras da avaliação a ser realizada.

2) Definição dos riscos relevantes a serem avaliados

A definição dos riscos a serem avaliados deve ser realizada com base na magnitude dos riscos inerentes, considerando, adicionalmente, outros fatores como: materialidade, relevância, necessidades dos usuários, viabilidade de se realizar o trabalho, histórico de auditorias realizadas etc.

3) Definição da natureza dos testes a serem realizados

A natureza dos testes de auditoria é determinada a partir do resultado da avaliação preliminar dos controles e do nível do risco de controle, qual seja: predominantemente testes de controle, no caso de risco de controle não relevante; ou uma abordagem puramente substantiva, no caso de risco de controle elevado.

4) Formulação das questões e das subquestões de auditoria

Uma vez definido o objeto da questão de auditoria (ou seja, o evento de risco e/ou suas possíveis consequências) e a natureza dos testes a serem aplicados, é realizado o processo de formulação das questões de auditoria pela equipe de auditoria, com a devida validação dos responsáveis pela supervisão dos trabalhos. As questões de auditoria, em regra, são apresentadas com um nível maior de agregação, cabendo seu detalhamento por meio das subquestões de auditoria.

5) Formulação das subquestões de auditoria

As subquestões de auditoria fornecem o detalhamento da questão à qual estão vinculadas, devendo ser mutuamente exclusivas, coletivamente exaustivas e prover, em seu conjunto, resposta à questão principal. A segmentação da questão de auditoria em subquestões deve ser orientada por julgamento profissional⁴⁹, considerados o objetivo, o escopo e as características dos testes de auditoria a serem aplicados.

⁴⁹ Julgamento profissional é a aplicação de treinamento, de conhecimento e de experiência relevantes, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, contábeis e éticas, na tomada de decisões informadas a respeito dos cursos de ação apropriados nas circunstâncias do trabalho de auditoria (MOT, p.134).

Exemplos práticos

Objetivo geral do trabalho: Avaliar se as contratações de <<objeto>> da <<organização>> no exercício de <<20XX>> são aderentes às normas aplicáveis e contribuem adequadamente para o alcance dos objetivos institucionais da organização

I. Questão de auditoria focada precipuamente em **testes de controle**

- Evento de risco: Estimativa inadequada de preços
- Risco inerente: Alto
- Risco de controle: Baixo
- Abordagem da auditoria: Principalmente testes de controle
- Questão de auditoria: A estrutura de controle estabelecida pela <<organização>> está adequadamente implementada de forma a fornecer razoável segurança de que as aquisições de <<objeto>> durante o exercício de <<20XX>> são realizadas com preços compatíveis com os praticados no mercado?

II. Questão de auditoria focada em **testes substantivos**

- Evento de risco: Estimativa inadequada de preços
- Risco inerente: Alto
- Risco de controle: Alto
- Abordagem da auditoria: Testes substantivos
- Questão de auditoria: As aquisições de <<objeto>> realizadas no exercício de <<20XX>> pela <<organização>> foram efetuadas com preços compatíveis com os praticados no mercado, em cumprimento ao estabelecido na Lei nº 14.133/2021 e demais regulamentos aplicáveis?

APÊNDICE VII – AMOSTRAGEM

Para se estabelecerem os critérios e a documentação da amostragem a ser utilizada nos trabalhos de auditoria, devem ser considerados os seguintes aspectos:

- Trabalhos que envolverem o uso de amostras por julgamento devem contemplar a seguinte documentação:
 - a) tamanho da população objeto de análise;
 - b) características gerais da população, tais como valores financeiros (se houver) e totais;
 - c) critérios de seleção dos elementos amostrais; e
 - d) representatividade da amostra.

- Trabalhos que envolverem o uso de amostras estatísticas probabilísticas devem fornecer a seguinte documentação:
 - a) tamanho da população objeto de análise;
 - b) estatísticas descritivas da população;
 - c) técnica(s), nível(is) de confiança e margem(ns) de erro empregada(s) no cálculo de tamanho amostral;
 - d) técnica(s) de seleção dos elementos amostrais e de estratificação da amostra, se houver;
 - e) semente(s)⁵⁰ utilizadas nos algoritmos de geração aleatória de valores;
 - f) estimador(es) utilizado(s);
 - g) descrição de eventuais técnicas utilizadas para aumento de eficiência dos estimadores; e
 - h) Quadros com as inferências, contendo as estimativas pontuais e intervalares.

⁵⁰ A semente é um valor opcional, a partir do qual números aleatórios podem ser gerados. A partir dela, é possível gerar os mesmos números aleatórios, tornando o processo repetível.

APÊNDICE VIII – ATRIBUTOS ESSENCIAIS DAS EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA

Os atributos das evidências preconizados pela IN SFC/CGU nº 3/2017 são a suficiência, a confiabilidade, a fidedignidade, a relevância e a utilidade. A suficiência é uma medida de quantidade de evidência da auditoria; as demais, são medidas de qualidade ou de adequação das evidências.

Suficiência é a medida de quantidade das evidências de auditoria necessária para torná-las convincentes. Portanto, a suficiência das evidências está relacionada à extensão ou à quantidade dos exames que farão parte do escopo da auditoria. Alguns fatores que podem auxiliar na tomada de decisão referente a este atributo estão relacionados na Tabela 1 a seguir.

Tabela 1 – Fatores que podem auxiliar na tomada de decisão referente à suficiência das evidências

Materialidade	Refere-se ao valor dos objetos auditados. Quanto maior o valor do objeto, maior deve ser a extensão das evidências para fundamentar as conclusões da auditoria.
Custo	A obtenção de evidências envolve custos, portanto, a equipe de auditoria deve sempre avaliar a relação custo/benefício da obtenção das evidências necessárias, de forma a identificar opções viáveis, que atendam aos objetivos do trabalho.
Critério de Amostragem	Testar todos os itens de uma população por vezes não é viável ou mesmo necessário para obter suficiente evidência de auditoria. Em vista disso, a aplicação adequada de técnicas de amostragem (probabilística ou não probabilística) para definir a extensão dos itens a serem testados pode fornecer razoável suficiência das evidências obtidas. A desconsideração dos métodos estatísticos na realização da auditoria pode afetar a suficiência das evidências.
Riscos	Quanto maiores os riscos associados ao objeto examinado, maior o nível de asseguarção que será necessário obter por meio dos procedimentos de auditoria. Nesses casos, é necessário planejar testes que garantam maior quantidade de evidências ou evidências de melhor qualidade.
Qualidade	A adequação das evidências obtidas afeta diretamente sua suficiência em uma relação inversamente proporcional. Quanto maior a qualidade das evidências (mais confiáveis, mais relevantes e mais úteis), menor a quantidade de evidências necessárias; quanto pior a qualidade, maior será a quantidade requerida.

Fonte: Elaboração própria, com base no MOT

Adequação é a medida de qualidade da evidência de auditoria. A adequação das evidências de auditoria é proporcionada pela combinação dos seguintes fatores: confiabilidade e fidedignidade; relevância; e utilidade.

Confiabilidade e fidedignidade

As evidências de auditoria devem ser fidedignas e representar de forma precisa os fatos, ou seja, devem ser válidas, sem erros ou tendências. A confiabilidade das evidências decorre de sua natureza, forma de obtenção e origem (internas ou externas). Desse modo, para verificar o quanto as evidências obtidas são confiáveis, o auditor deve ter em mente as diretrizes apontadas no Quadro 1.

Quadro 1: Diretrizes para avaliação da confiabilidade e da fidedignidade das evidências

Evidência mais confiável	Evidência menos confiável
<ul style="list-style-type: none">• obtida de terceiros independentes	<ul style="list-style-type: none">• obtida junto à unidade auditada
<ul style="list-style-type: none">• produzida por um processo ou por um sistema com controles efetivos	<ul style="list-style-type: none">• produzida por um processo ou por um sistema com controles ineficazes
<ul style="list-style-type: none">• obtida diretamente pelo auditor	<ul style="list-style-type: none">• obtida indiretamente
<ul style="list-style-type: none">• proporcionada por documentos originais	<ul style="list-style-type: none">• proporcionada por cópias
<ul style="list-style-type: none">• corroborada por informações oriundas de outras fontes	<ul style="list-style-type: none">• obtida em uma única fonte
<ul style="list-style-type: none">• informações documentais	<ul style="list-style-type: none">• informações testemunhais

Fonte: Elaboração própria, com base no MOT

Relevância

A relevância da informação registrada como evidência de auditoria refere-se à medida de sua relação com os objetivos e o escopo do trabalho e à sua capacidade de fornecer ao auditor segurança para fundamentar sua opinião.

Utilidade

A utilidade da evidência relaciona-se com a capacidade de auxiliar o auditor a formar sua opinião, embasar os achados e, portanto, atingir os objetivos da auditoria. Representa ainda sua capacidade de apoiar o auditor na construção de recomendações que agreguem valor e promovam a melhoria das operações da unidade auditada.

ANÁLISE DOCUMENTAL

O que é?

A técnica de análise documental consiste na análise e na comprovação de legitimidade de documentos que dão suporte às transações administrativas ou operacionais da unidade ou do objeto auditado.

Como aplicar?

Planejamento

1. Estabelecer o escopo de transações cuja documentação de suporte será avaliada por meio da aplicação da técnica de análise documental.
2. Definir os objetivos, a amostra, os critérios e os limites da análise.
3. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.

Execução da técnica

4. Solicitar ao responsável pela unidade ou objeto auditado a disponibilização dos documentos que serão analisados, com base na amostra definida no planejamento, se for o caso.
5. Executar a análise documental, verificando a existência dos seguintes requisitos de validade para cada transação/documento analisado:
 - i. autenticidade - confirmar a fidedignidade e confiabilidade do documento;
 - ii. normalidade - verificar se a transação suportada pelo documento analisado guarda relação com as operações executadas e se está de acordo com os objetivos e normativos da unidade ou objeto auditado;
 - iii. aprovação - verificar se os documentos de suporte da transação foram aprovados por pessoa devidamente autorizada e competente;
 - iv. oficialidade (ou formalidade) - verificar se as informações constantes da documentação são corretas (datas, destinatários, valores etc.) e, quando requerido, se existe o devido registro em órgão competente.
6. Avaliar os resultados das verificações, em conjunto, e formar opinião sobre a legitimidade (ou não) dos documentos que suportam as transações selecionadas no escopo do trabalho de auditoria.
7. Solicitar as devidas justificativas ou esclarecimentos da gestão para os casos em que a equipe concluir pela ausência de legitimidade documental.

CONFIRMAÇÃO EXTERNA

O que é?

A técnica de confirmação externa, ou de circularização, consiste na obtenção de declaração formal, de documentos ou de informações legítimos e independentes, de partes externas (pessoas, empresas, órgãos fiscalizadores etc.) a respeito de fatos relacionados à unidade ou ao objeto auditado.

Como aplicar?

Planejamento

1. Estabelecer o escopo de transações cuja validade deve ser confirmada junto a partes externas (pessoas, empresas, órgãos fiscalizadores etc.) à unidade ou ao objeto auditado.
2. Definir os objetivos, a amostra (se for o caso), os critérios e os limites da análise.
3. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.
4. Permanecer alerta ao fato de que, mesmo que não definida na fase de planejamento, a confirmação externa pode ser requerida ao longo da execução dos trabalhos.

Execução da técnica

5. Solicitar declaração formal, documentos ou informações às respectivas partes externas à unidade ou ao objeto auditado. Conforme o caso, os documentos ou informações podem ser obtidos diretamente em sites oficiais de órgão públicos ou de empresas relacionadas.
6. De posse dos documentos ou das informações externos, promover a verificação de sua legitimidade, considerando os mesmos requisitos aplicáveis à técnica de análise documental, conforme requerido pelas circunstâncias: (i) autenticidade; (ii) normalidade; (iii) aprovação; e (iv) oficialidade.
7. Analisar se os documentos ou as informações recebidas efetivamente corroboram, ou não, as transações auditadas.
8. Solicitar as devidas justificativas ou esclarecimentos da gestão para os casos em que a equipe concluir pela existência de desconformidades ou irregularidades relevantes relacionadas à transação em análise.

INDAGAÇÃO

O que é?

A técnica de indagação escrita (questionário) ou oral (entrevista) consiste na formulação de perguntas a pessoas ligadas à unidade ou ao objeto auditado com o objetivo de obter dados, informações, afirmações, declarações ou esclarecimentos que contribuam para o alcance dos objetivos do trabalho de auditoria. Em geral, é utilizada para obter informações complementares ou para formar entendimento sobre fatos que não puderam ser esclarecidos por meio de outras técnicas de auditoria.

Como aplicar?

Planejamento

1. Estabelecer o escopo de temas, atos ou fatos administrativos ou contábeis cuja avaliação deve ser realizada por meio (ou com o auxílio) de indagação escrita ou oral.
2. Definir os objetivos, as pessoas a serem indagadas, o tipo (indagação escrita ou oral), o método (perguntas abertas ou fechadas) e os limites da indagação.
3. Estruturar o conteúdo da indagação, considerando os seguintes passos:
 - i. obter o conhecimento sobre o objeto, o tema ou a área questionada;
 - ii. listar as informações a serem obtidas;
 - iii. construir um roteiro de entrevista (indagação oral) ou questionário (indagação oral), considerando os atributos de objetividade, clareza e concisão, bem como as necessidades específicas do trabalho;
 - iv. selecionar a(s) pessoa(s) a serem indagadas, considerando sua relação e conhecimento sobre o tema, objeto ou área auditada;
 - v. informar os responsáveis e os entrevistados sobre a forma, local, data e horário da indagação, conforme o caso.
4. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro e para a consolidação das indagações, das respostas recebidas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.
5. Indicar o(s) auditor(es) com as habilidades profissionais e interpessoais apropriadas, assegurando, no caso de indagação oral, a participação de pelo menos dois auditores para executar a indagação.

Execução da técnica

6. Durante a execução da técnica de indagação, devem ser considerados os seguintes pontos:
 - i. *Indagação oral:*
 - a. caso necessário gravar a entrevista, obter prévia anuência do entrevistado (de forma escrita ou oral, nesse caso, iniciando a gravação com a autorização);

- b. explicar o tema e os objetivos da entrevista;
 - c. conduzir a entrevista em observância aos requisitos profissionais e éticos aplicáveis;
 - d. em entrevistas não gravadas, reduzir o resultado a termo e submetê-lo à ratificação do entrevistado.
- ii. Indagação escrita:*
- a. encaminhar o questionário ao(s) indagado(s), estabelecendo prazo adequado para resposta;
 - b. avaliar se a quantidade de respostas recebidas é suficiente, considerando os parâmetros estatísticos definidos no planejamento e emitindo as devidas reiteraões, sempre que necessário.
7. Tabular e analisar as respostas recebidas, solicitando as devidas justificativas ou esclarecimentos da gestão, sempre que apropriado.
8. Formar opinião sobre o objeto indagado.

INSPEÇÃO

O que é?

A técnica de inspeção consiste na comprovação da existência física, da autenticidade, da quantidade e da qualidade de objetos tangíveis, em conformidade com as especificações constantes em sua documentação de suporte.

Como aplicar?

Planejamento

1. Estabelecer o escopo de ativos tangíveis a serem inspecionados.
2. Definir os objetivos, a amostra, os critérios e os limites da análise.
3. Definir as competências necessárias para a realização da inspeção, consideradas a especialidade e a complexidade dos objetos avaliados.
4. Indicar o(s) auditor(es) com a competência apropriada para executar a inspeção.
5. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.

Execução da técnica

6. Informar ao responsável pela unidade ou objeto auditado o ativo ou conjunto de ativos que serão inspecionados.
7. Executar a inspeção, considerando os seguintes requisitos, em conformidade com a respectiva documentação de suporte:
 - i. identificação - realizar exame visual para identificar o objeto da inspeção;
 - ii. existência física - confirmar a efetiva existência do objeto;
 - iii. autenticidade - verificar a autenticidade do objeto;
 - iv. quantidade - confirmar se a quantidade, o volume e as dimensões conferem com as especificações do objeto;
 - v. qualidade - confirmar, por meio de exame visual técnico ou de outras ferramentas (como exame laboratorial, quando necessário), se o ativo inspecionado possui as características técnicas de qualidade, de apresentação ou de desempenho contidas nas especificações do objeto, bem como se permanece em uso e em condições adequadas.
8. Solicitar as devidas justificativas ou esclarecimentos da gestão para os casos em que a equipe concluir pela existência de desconformidades ou irregularidades relevantes relacionadas ao objeto inspecionado.

OBSERVAÇÃO

O que é?

A técnica de observação consiste na utilização dos sentidos humanos pelo auditor (especialmente a visão) sobre atividades ou processos executados por empregados ou servidores da unidade ou relacionados ao objeto auditado e sua posterior comparação analítica com os padrões (critérios) definidos.

Como aplicar?

Planejamento

1. Estabelecer o escopo das atividades a serem observadas.
2. Definir os objetivos, a amostra, os critérios e os limites da análise.
3. Definir as competências necessárias para realizar a observação, consideradas a especialidade e a complexidade da atividade avaliada.
4. Indicar o(s) auditor(es) com a competência apropriada para executar a observação.
5. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.

Execução da técnica

6. Informar ao responsável pela unidade ou pelo objeto auditado a atividade ou conjunto de atividades que serão observadas. Se pertinente, informar local, horário e período durante o qual a observação ocorrerá.
7. Executar a observação com base no seguinte roteiro:
 - i. identificar a atividade a ser observada e os padrões que ela deve atender;
 - ii. observar a execução da atividade pelos responsáveis, registrando todos os aspectos relevantes pertinentes;
 - iii. comparar o resultado observado com os padrões estabelecidos para a atividade;
 - iv. avaliar os impactos das divergências eventualmente identificadas nas finalidades da atividade, solicitando as devidas justificativas ou esclarecimentos da gestão, tendo em mente que podem existir impactos positivos, caso identificados procedimentos que melhorem a eficácia, a eficiência ou a qualidade da atividade observada;
 - v. concluir sobre a conformidade ou não da atividade em relação ao padrão estabelecido, definindo as recomendações pertinentes quanto à melhoria do procedimento ou dos padrões existentes (no caso de boa prática identificada na execução).

REEXECUÇÃO

O que é?

A técnica de reexecução consiste na execução independente pelo auditor de procedimentos ou controles originalmente realizados como parte do controle interno da unidade ou do objeto auditado.

Como aplicar?

Planejamento

1. Estabelecer o escopo dos procedimentos, das atividades ou dos controles a serem reexecutados.
2. Definir os objetivos, a amostra, os critérios e os limites da análise.
3. Definir as competências necessárias para realizar a reexecução, consideradas a especialidade e a complexidade dos procedimentos, das atividades ou dos controles a serem reexecutados.
4. Indicar o(s) auditor(es) com a competência apropriada para realizar a reexecução.
5. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.

Execução da técnica

6. Informar ao responsável pela unidade ou objeto auditado os procedimentos, as atividades ou os controles que serão reexecutados sem a colaboração e a interferência de pessoas ligadas à gestão.
7. Reexecutar os procedimentos, as atividades ou os controles selecionados, sem interferência na rotina e no resultado das operações relacionadas. A reexecução pode ser realizada com base nas seguintes modalidades:
 - i. padronizada: o auditor segue as etapas ou os procedimentos constantes dos normativos aplicáveis;
 - ii. observada: o auditor replicar as etapas ou os procedimentos colhidos a partir da aplicação da técnica de observação;
8. Comparar o resultado da reexecução realizada pelo auditor com o resultado do procedimento executado rotineiramente pela unidade auditada.
9. Analisar o resultado e emitir opinião quanto à veracidade, à correção e à legitimidade dos procedimentos, das atividades ou dos controles objeto da auditoria.
10. Solicitar as devidas justificativas ou esclarecimentos da gestão para os casos em que a equipe concluir pela existência de desconformidades ou irregularidades relevantes.

RECÁLCULO

O que é?

A técnica de recálculo consiste na verificação da exatidão matemática de cálculos efetuados pela unidade auditada ou por terceiros, a exemplo de lançamentos contábeis; cálculos de depreciação, de juros, de ágios ou deságios no lançamento de bônus; custo de produtos em estoque; e outros itens totalizados em quadros, tabelas ou demonstrativos financeiros.

Como aplicar?

Planejamento

1. Estabelecer o escopo dos cálculos ou das operações matemáticas e estatísticas a serem recalculadas.
2. Definir os objetivos, a amostra, os critérios e os limites da análise, bem como os métodos e as ferramentas a serem utilizados para a realização do recálculo.
3. Definir as competências necessárias para aplicação da técnica, consideradas a especialidade e a complexidade dos cálculos envolvidos.
4. Indicar o(s) auditor(es) com a competência apropriada para realizar o recálculo.
5. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.

Execução da técnica

6. Solicitar ao responsável pela unidade ou objeto auditado a disponibilização dos documentos, planilhas, ou dados que serão analisados, com base na amostra definida no planejamento.
7. Executar a conferência dos cálculos com base nos critérios, métodos e ferramentas definidas na fase de planejamento.
8. Concluir sobre a adequação, ou não, dos cálculos realizados pela unidade auditada.
9. Solicitar as devidas justificativas ou esclarecimentos da gestão para os casos em que a equipe concluir pela existência de desconformidades ou irregularidades relevantes.

RASTREAMENTO

O que é?

A técnica de rastreamento consiste na análise e na confirmação da integridade (completude) dos registros relativos a fatos administrativos ou contábeis. Por meio dessa técnica, o auditor avalia se os documentos de suporte de transações estão adequadamente registrados em relatórios, contas contábeis ou demonstrações financeiras, entre outros.

Como aplicar?

Planejamento

1. Estabelecer o escopo de documentos, transações e fatos administrativos ou contábeis a serem analisados e confirmados por meio de registros em relatórios, demonstrativos financeiros, movimentos contábeis etc.
2. Definir os objetivos, a amostra, os critérios e os limites da análise.
3. Elaborar fluxo, com base em estudos e levantamentos prévios, do caminho das transações e definir as possíveis etapas (passos) do processo de rastreamento.
4. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.

Execução da técnica

5. Solicitar ao responsável pela unidade ou pelo objeto auditado a disponibilização dos documentos, informações e registros sobre fatos administrativos ou contábeis a serem analisados, com base na amostra definida no planejamento.
6. Realizar análise documental para confirmar a validade da documentação de suporte dos fatos administrativos ou contábeis em análise.
7. Executar o rastreio da documentação ao longo das etapas e dos controles internos relacionados até seu correspondente registro em relatórios, demonstrativos financeiros, movimentos contábeis etc.
8. Concluir sobre a adequação, ou não, do registro da documentação em relatórios, demonstrativos financeiros, movimentos contábeis etc.
9. Solicitar as devidas justificativas ou esclarecimentos da gestão para os casos em que a equipe concluir pela existência de desconformidades ou irregularidades relevantes.

VOUCHING

O que é?

A técnica de *vouching* consiste na análise e na confirmação da existência (ocorrência) de documentação de suporte relativa a fatos administrativos ou contábeis registrados em relatórios, contas contábeis ou demonstrações financeiras, entre outros. Por meio dessa técnica, o auditor avalia se os registros estão suportados por documentação válida.

Como aplicar?

Planejamento

1. Estabelecer o escopo de registros em relatórios, contas contábeis e demonstrações financeiras, entre outros, que devem ser analisados e confirmados quanto ao devido suporte em fatos administrativos ou contábeis e em documentação válida.
2. Definir os objetivos, a amostra, os critérios e os limites da análise.
3. Elaborar fluxo, com base em estudos e levantamentos prévios, do caminho das transações e definir as possíveis etapas (passos) do processo de *vouching*.
4. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.

Execução da técnica

5. Solicitar ao responsável pela unidade ou pelo objeto auditado a disponibilização dos relatórios, do razão de contas contábeis, de demonstrações financeiras, dentre outros, a serem analisados, com base na amostra definida no planejamento.
6. Executar o *vouching* a partir do registro ao longo das etapas e dos controles internos relacionados até a respectiva documentação de suporte.
7. Realizar análise documental para confirmar a validade da documentação de suporte dos fatos administrativos ou contábeis associados.
8. Concluir sobre a adequação e o devido suporte documental dos registros constantes dos relatórios, demonstrativos financeiros, movimentos contábeis, entre outros, objeto da análise.
9. Solicitar as devidas justificativas ou esclarecimentos da gestão para os casos em que a equipe concluir pela existência de desconformidades ou irregularidades relevantes.

PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS

O que é?

A técnica de procedimentos analíticos consiste em comparações de dados ou de informações financeiras ou não financeiras com parâmetros ou expectativas identificados (internos ou externos) ou desenvolvidos pelo auditor, de forma a possibilitar a identificação de flutuações nos dados não esperadas ou de relações inconsistentes entre esses.

Como aplicar?

Planejamento

1. Estabelecer o escopo dos dados e das informações financeiras ou não financeiras que serão objeto de comparações analíticas, bem como os objetivos, a amostra, os critérios e os limites da análise, considerando os seguintes passos:
 - i. Identificação dos tipos de comparação e de análises mais apropriados ao objetivo do trabalho. A literatura sugere seis tipos: i) comparações de dados absolutos; ii) análise vertical; iii) análise de índices financeiros; iv) análise de tendência; v) relações entre informações financeiras e informações não financeiras; e vi) análise de regressão.
 - ii. Desenvolvimento de expectativas ou de parâmetros, definindo valores ou resultados que seriam apropriados ou esperados, com base nos quais serão realizadas as comparações e as análises pela equipe de auditoria.
2. Definir as ferramentas ou os sistemas informatizados necessários à adequada execução dos procedimentos.
3. Definir as competências necessárias para aplicação da técnica, consideradas a especialidade e a complexidade das comparações e análises envolvidas.
4. Indicar o(s) auditor(es) com a competência apropriada para aplicação do procedimento.
5. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.

Execução da técnica

6. A execução dos procedimentos analíticos deve considerar as seguintes etapas:
 - i. Realização de cálculos e comparações, abrangendo:
 - a. a verificação prévia de confiabilidade da fonte, do grau de comparabilidade, da natureza, da relevância e dos controles das informações e dos dados utilizados nas comparações e análises;
 - b. o processamento das informações e dos dados disponíveis, determinando os índices e os resultados decorrentes dos cálculos e das comparações.
 - ii. Análise de dados e identificação de desconformidades ou de diferenças significativas não esperadas, a partir dos resultados apurados por meio dos

cálculos e das comparações realizadas em relação às expectativas ou parâmetros estabelecidos, de forma a identificar conformidade ou diferenças significativas (ou distorções relevantes) como transações ou eventos não usuais; resultados incompatíveis com os valores projetados; total de gastos incompatíveis com o volume de operações etc.

- iii. Investigação de diferenças significativas não esperadas, de forma a determinar a real condição e a extensão dessas diferenças, solicitando as devidas justificativas ou esclarecimentos dos responsáveis da gestão.
 - iv. Determinação dos efeitos sobre o planejamento, de forma a definir ou revisar a natureza, a extensão e a profundidade dos exames e das técnicas de auditoria a serem utilizadas no trabalho, a partir dos seguintes resultados gerados pela aplicação dos procedimentos analíticos:
 - a. diferenças significativas inesperadas;
 - b. ausência de diferenças quando esperadas;
 - c. erros em potencial;
 - d. possíveis fraudes ou atos ilícitos;
 - e. transações ou eventos incomuns ou não recorrentes;
 - f. boas práticas e pontos positivos na gestão.
7. Considerando o objetivo dos procedimentos analíticos de fornecer indicadores e informações relevantes para a definição dos testes, das técnicas, dos escopos e das amostras a serem empregadas durante os trabalhos, sua aplicação é especialmente indicada na etapa de planejamento da auditoria. Todavia, é possível também fazer uso da técnica em situações específicas durante a fase de execução, caso em que devem ser igualmente observadas as etapas de aplicação acima relacionadas.

BENCHMARKING

O que é?

A técnica de *benchmarking* consiste na comparação de desempenho e de boas práticas entre setores da unidade auditada ou entre a unidade auditada e organizações similares cujo desempenho positivo possa ser considerado como referência.

Como aplicar?

Planejamento

1. Definir, de acordo com os objetivos do trabalho, como e quando será utilizada a técnica de *benchmarking* ao longo das etapas da auditoria, considerando as seguintes aplicações:
 - i. no planejamento - apoio à definição das questões e das abordagens da auditoria, bem como os parâmetros para definição dos critérios de avaliação ou de orientação dos serviços de consultoria;
 - ii. na execução - fornecimento de subsídios para a identificação de falhas, de ineficiências ou de boas práticas;
 - iii. na comunicação dos resultados - estabelecimento de parâmetros para a proposição de recomendações e de boas práticas para melhoria da gestão.
2. Estabelecer o escopo dos indicadores, dos processos, dos resultados ou das unidades que serão objeto de comparações de desempenho, bem como os objetivos, os critérios e os limites da análise, considerando os seguintes passos:
 - i. Identificação da unidade ou da organização escolhida para ser a referência na aplicação da técnica – a definição da entidade de referência deve ser feita com base em:
 - a. prévio conhecimento da organização (unidade, área etc.), por meio do mapeamento dos pontos fortes e fracos, dos indicadores, dos resultados e dos principais processos de trabalho que devem ser comparados;
 - b. estudo e identificação dos líderes, dos concorrentes ou das organizações de excelência (externas ou internas) que tenham atuação, contexto, porte ou características que lhes habilitem a servir de base para o processo de comparação.
 - ii. Determinação dos tipos de comparação e de análise apropriados – a partir dos objetivos do trabalho, deve ser definido o tipo de comparação a ser utilizada:
 - a. *benchmarking* competitivo - estuda uma organização do mesmo setor a que pertence a unidade cujos processos se pretende aperfeiçoar;
 - b. *benchmarking* de processo – o foco de comparação não é a organização em si, mas os processos desenvolvidos por ela;

- c. *benchmarking* estratégico - a finalidade não é um processo específico, mas a busca de estratégias competitivas de sucesso;
 - d. *benchmarking* interno - consiste na identificação e na aplicação de melhores práticas de uma área da própria organização que poderiam ser replicadas ou adaptadas em outras unidades ou processos internos.
 - iii. Desenvolvimento de expectativas de análise e de comparabilidade – consiste no estabelecimento de valores, de índices, de métricas ou de resultados apropriados ou esperados, a partir dos quais serão desenvolvidas as comparações e análises.
- 3. Definir as ferramentas ou os sistemas informatizados necessários à adequada execução do processo de comparação.
- 4. Definir as competências necessárias para aplicação da técnica, consideradas a especialidade e a complexidade das comparações e análises envolvidas.
- 5. Indicar o(s) auditor(es) com a competência apropriada para aplicação do procedimento.
- 6. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.

Execução da técnica

- 7. A execução dos procedimentos de comparação deve considerar as seguintes etapas:
 - i. Realização de cálculos e/ou de comparações – processamento das informações e dos dados disponíveis, determinando os índices e os resultados decorrentes dos cálculos e das comparações realizadas com base nas melhores práticas previamente identificadas.
 - ii. Análise de dados e identificação de inconsistências e de boas práticas – a partir dos resultados apurados, identificar diferenças significativas ou boas práticas de gestão, com base nos parâmetros pré-estabelecidos.
 - iii. Investigação das inconsistências identificadas e proposição de melhorias – realização de procedimentos com vistas a investigar as distorções relevantes identificadas, de forma a determinar sua real condição, extensão e possíveis causas. Essa etapa deve ser combinada com o uso de outras técnicas de auditoria, de forma a obter evidência de auditoria adequada e suficiente sobre a existência de ineficiências, de gargalos, de inadequação de controles e de deficiências de ordem tecnológica ou de pessoal, entre outras, que serão tratadas ao longo do processo de melhoria.

APÊNDICE X – DIRETRIZES PARA ELABORAÇÃO, ORGANIZAÇÃO E REFERENCIAÇÃO DE PAPÉIS DE TRABALHO

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

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

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

Figura 1 – Papéis de trabalho elaborados ao longo das etapas da auditoria

Planejamento	Execução	Relatoria
<ul style="list-style-type: none">• Solicitações de auditoria• Manifestações do auditado• Registro de entendimento do objeto• Matriz de riscos e controles• Matriz de planejamento	<ul style="list-style-type: none">• Solicitações de auditoria• Manifestações do auditado• PT de execução dos testes• Planilhas de revisão• Cópias de documentos• Registros fotográficos• Extratos de entrevistas	<ul style="list-style-type: none">• Matriz de achados• Comunicação de encaminhamento do relatório preliminar• Manifestação do auditado• Comunicação de encaminhamento do relatório final

Fonte: Elaboração própria

Independentemente do modelo ou do formato utilizado, é necessário que os papéis de trabalho forneçam uma série de elementos fundamentais, de forma a assegurar sua adequação e sua suficiência. Entre os elementos relacionados pela Orientação de Implantação nº 2330 do IIA⁵¹, destacam-se os seguintes requisitos essenciais dos papéis de trabalho de execução dos testes:

- índice ou número de referência;
- identificação da área ou processo sob revisão, período e escopo do trabalho realizado;
- detalhamento dos testes conduzidos e das análises realizadas;
- conclusões, incluindo referência cruzada a outros papéis de trabalho ou evidências que lhes fornecem suporte;
- nome do(s) auditor(es) que conduziu(iram) o trabalho; e
- notação de revisão e nome do(s) responsável(is) pela supervisão do trabalho.

⁵¹ Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/2019orientacoes-ippf-00000013-07042020104945.pdf>

A Figura 2, a seguir, apresenta um modelo de papel de trabalho aplicável à etapa de execução da auditoria.

Figura 2 – Modelo de papel de trabalho de execução dos exames

Testes	Processo: XXXX			Processo: YYYY		
	Avaliação	Evidências	Observações	Avaliação	Evidências	Observações
1 – Verificar se o edital foi publicado no DOU no prazo legal	Adequado	DOU 28/5/2020, pag. 67	Edital publicado dentro do prazo legal	Adequado	DOU 12/8/2020, pag. 119	Edital publicado dentro do prazo legal
2 – Verificar se o preço contratado está compatível com o mercado	Adequado	PT1.1-1 – Planilha de Cotação de Preços	Pesquisa de preço pela equipe de auditoria indica adequação do preço contratado	Não Adequado	PT1.1-3 – Planilha de Comparação de Preços	Pesquisa de preço realizada pela equipe de auditoria indica sobrepreço de R\$ XX,XX
3 – Verificar se o objeto da aquisição foi devidamente instalado	Adequado	PT1.1-2 – Registro fotográfico	Inspeção física pela equipe de auditoria verificou os bens em uso e devidamente instalados	Não Adequado	PT1.1-4 – Cópia do Laudo de Inspeção nº 4/2020	Laudo de empresa de fiscalização atestando condições inadequadas de instalação

Testes previstos no planejamento (aponta para a coluna Testes)

Itens da amostra analisados (aponta para a coluna Observações)

Conclusões da equipe de auditoria (aponta para a coluna Observações)

Referências a papéis de trabalho e evidências de suporte (aponta para a coluna Evidências)

Observações sobre análises realizadas e resultados (aponta para a coluna Observações)

Fonte: Elaboração própria

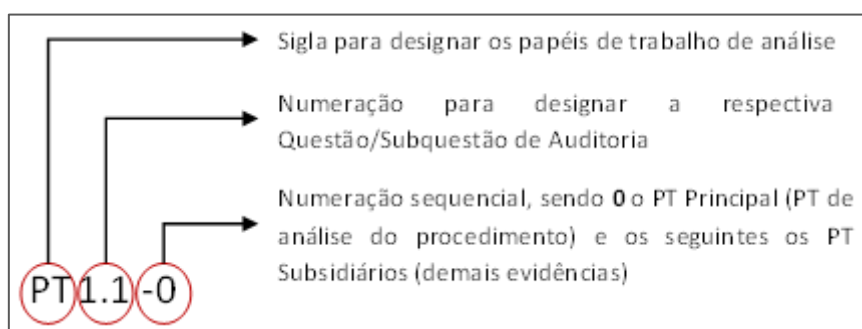
Nomenclatura

Para facilitar (e até mesmo viabilizar) os processos de análise, de referência, de revisão e de guarda dos papéis de trabalho, é necessário que sejam estabelecidos, no âmbito da UAIG, padrões de nomenclatura apropriados, considerando o tipo e a finalidade do documento, bem como a etapa da auditoria.

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

Dessa forma, recomenda-se a utilização de um padrão de nomenclatura dos arquivos com a estrutura apresentada na Figura 3.

Figura 3 – Padrão de nomenclatura recomendado para papéis de trabalho de execução



Fonte: Elaboração própria

A utilização desse padrão resulta em uma estrutura de documentos prontamente identificáveis, referenciáveis e rastreáveis, cuja organização em um índice geral facilita a supervisão, a revisão e a posterior recuperação dos papéis de trabalho.

O Quadro 1, a seguir, apresenta um exemplo de índice geral de papéis de trabalho elaborado segundo a nomenclatura apresentada neste documento.

Quadro 1 – Exemplo da aplicação do padrão de nomenclatura recomendado aos nomes dos arquivos dos papéis de trabalho

Questão/Subquestão de Auditoria	Nomenclatura do PT	Descrição
1.1	PT1.1-0	PT Principal de Análise - Subquestão 1.1
	PT1.1-1	Comparação de preços Contrato XXXX
	PT1.1-2	Registro fotográfico
	PT1.1-3	Comparação de preços Contrato YYYY
	PT1.1-4	Cópia do Laudo de Inspeção nº 4/2020
1.2	PT1.2-0	PT Principal de Análise - Subquestão 1.2
	PT1.2-1	Cópia do Parecer YYY
2.1	PT2.1-0	PT Principal de Análise - Subquestão 2.1
	PT2.1-1	Cópia da Nota Fiscal ZZZ

Fonte: Elaboração própria

Referenciação

Referenciação é a forma de associar os diversos papéis de trabalho produzidos entre si ou entre os papéis de trabalho e as evidências de auditoria que dão suporte às análises realizadas, sejam elas produzidas pelo próprio auditor (como tabelas de comparação de preços, registros fotográficos etc.) ou por terceiros, podendo ser coletadas pelo auditor (como cópias de notas fiscais, extratos bancários etc.) ou não (citações a documentos externos, não coletados).

Tomando por base o mesmo padrão de nomenclatura e de modelo de PT constantes do tópico anterior, são apresentados os seguintes exemplos práticos:

a) Referências entre papéis de trabalho produzidos pelo próprio auditor

PT1.1-0 – Avaliação do Contrato YYYY			
Teste	Avaliação	Evidência (Referenciada)	Observações
1 – Verificar se o edital foi publicado no DOU no prazo legal	Adequado	DOU 28/5/2020, pag. 119	Edital publicado 45 dias antes do certame
2 – Verificar se o preço contratado está compatível com o mercado	Não Adequado	PT1.1-1 – Planilha de Comparação de Preços	Pesquisa de preço realizada pela equipe de auditoria indica sobrepreço de R\$ XX,XX
3 – Verificar se o objeto da aquisição foi instalado de acordo com as especificações técnicas do fabricante	Não Adequado	PT1.1-2 – Cópia do Laudo de Inspeção nº 4/2020	Laudo elaborado pela empresa de fiscalização contratada atesta condições inadequadas de instalação

Neste exemplo, o **PT1.1-0** é o papel de trabalho de análise do procedimento de auditoria (PT principal, produzido pelo auditor) e o **PT1.1-1** é o papel de trabalho referenciado (PT subsidiário, produzido pelo auditor).

b) Referências entre papéis de trabalho e evidências coletadas pelo auditor

PT1.1-0 – Avaliação do Contrato YYYY			
Teste	Avaliação	Evidência (Referenciada)	Observações
1 – Verificar se o edital foi publicado no DOU no prazo legal	Adequado	DOU 28/5/2020, pag. 119	Edital publicado 45 dias antes do certame
2 – Verificar se o preço contratado está compatível com o mercado	Não Adequado	PT1.1-1 – Planilha de Comparação de Preços	Pesquisa de preço realizada pela equipe de auditoria indica sobrepreço de R\$ XX,XX
3 – Verificar se o objeto da aquisição foi instalado de acordo com as especificações técnicas do fabricante	Não Adequado	PT1.1-2 – Cópia do Laudo de Inspeção nº 4/2020	Laudo elaborado pela empresa de fiscalização contratada atesta condições inadequadas de instalação

Neste exemplo, o **PT1.1-0** é o papel de trabalho de análise do procedimento de auditoria (PT principal, produzido pelo auditor) e o **PT1.1-2** é a evidência de auditoria referenciada (PT subsidiário, coletado pelo auditor).

c) Referências entre papéis de trabalho e evidências não coletadas pelo auditor

PT1.1-0 – Avaliação do Contrato YYYY			
Teste	Avaliação	Evidência (Referenciada)	Observações
1 – Verificar se o edital foi publicado no DOU no prazo legal	Adequado	DOU 28/5/2020, pag. 67	Edital publicado 45 dias antes do certame
2 – Verificar se o preço contratado está compatível com o mercado	Não Adequado	PT1.1-1 – Planilha de Comparação de Preços	Pesquisa de preço realizada pela equipe de auditoria indica sobrepreço de R\$ XX,XX
3 – Verificar se o objeto da aquisição foi instalado de acordo com as especificações técnicas do fabricante	Não Adequado	PT1.1-2 – Cópia do Laudo de Inspeção nº 4/20	Laudo elaborado pela empresa de fiscalização contratada atesta condições inadequadas de instalação

Neste exemplo, o **PT1.1-0** é o papel de trabalho de análise do procedimento de auditoria (PT principal, produzido pelo auditor), onde é feita referência a evidência externa, não coletada pelo auditor.

Armazenamento dos papéis de trabalho

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

A título de referência, destacamos alguns requisitos relativos ao armazenamento dos papéis de trabalho prescritos pelas normas internacionais de auditoria financeira (auditoria externa independente), no caso, pela NBCTA 230 – Documentação de Auditoria:

- o auditor deve organizar a documentação em arquivo de auditoria e completar o processo administrativo de montagem do arquivo final de auditoria tempestivamente após a emissão do relatório;

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

APÊNDICE XI – AVALIAÇÃO X CONSULTORIA

Os serviços de avaliação e de consultoria operam de forma integrada e coordenada visando ao alcance do propósito da atividade de auditoria interna governamental.

Ao tempo em que se desenvolvem considerando objetivos, procedimentos e características específicas, claramente definidas, esses serviços também compartilham aspectos comuns, que se fazem presentes ao longo de toda a sua implementação.

A Tabela 1 apresenta os principais aspectos comuns a esses dois serviços de auditoria.

Tabela 1 – Semelhanças entre os serviços de avaliação e de consultoria

Aspectos comuns	
Objetivo comum	Adicionar/proteger valor e promover a melhoria das operações e dos processos de trabalho da unidade auditada.
Objetos	Processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos da organização auditada.
Pressupostos	Independência e objetividade.
Requisitos éticos	Integridade, comportamento, sigilo profissional, proficiência e zelo profissional.

Fonte: Elaboração própria

Apesar dessas semelhanças, os serviços de avaliação e de consultoria possuem, em razão de sua natureza e objetivos, aspectos distintos que devem ser considerados na execução de cada trabalho. Em muitos casos, a avaliação visa, primeiramente, identificar o problema para, em momento posterior, buscar as soluções. Já nos trabalhos de consultoria, como normalmente o problema já foi identificado pelo gestor ou em trabalhos prévios de avaliação, de modo geral, o foco recai diretamente sobre a solução.

A Tabela 2, a seguir, resume as principais diferenças entre os dois tipos de trabalho.

Tabela 2 – Diferenças entre os serviços de avaliação e de consultoria

	Avaliação	Consultoria
Em que consiste	Exame objetivo de evidências, com o propósito de fornecer à unidade auditada uma avaliação tecnicamente autônoma e objetiva sobre o escopo da auditoria.	Assessoramento, aconselhamento, treinamento e facilitação, fornecidos com o propósito de adicionar valor e aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da unidade auditada.
Partes envolvidas	1. Unidade auditada. 2. UAIG. 3. Pessoa ou grupo que utiliza o resultado da avaliação independente.	1. Unidade auditada (cliente do trabalho). 2. UAIG.
Origem da demanda	Decorre do planejamento realizado pela UAIG com base em riscos, considerados, também, trabalhos oriundos de obrigação normativa.	Decorre de solicitação específica da unidade auditada (embora também possa ser proposta pela UAIG).
Definição de objetivos e de escopo	Realizada pela UAIG, após a análise preliminar do objeto e da avaliação preliminar dos riscos e dos controles.	Estabelecimento da natureza, do objetivo e do escopo pela UAIG e pelo solicitante, na fase inicial do trabalho.
Formato da Comunicação de Resultados	Padronizado.	Pode variar na forma e no conteúdo, de acordo com a natureza do trabalho e as necessidades do cliente.
Monitoramento	O monitoramento das providências adotadas pelo gestor é a regra, sendo realizado a partir das recomendações expedidas pela UAIG.	Pode ocorrer ou não. É definido com o cliente na etapa de planejamento dos trabalhos.
Publicação	Publicação é a regra.	Resultados da consultoria devem ser publicados, com exceção daqueles utilizados como fundamento de tomada de decisão ou de ato administrativo, os quais deverão ter seu acesso ou divulgação assegurados pelo responsável a partir da edição do ato ou da decisão pela unidade auditada, conforme art. 20 do Decreto nº 7.724/2012.

Fontes: Elaborado a partir do MOT, da Declaração de posicionamento IIA e do *Internal Auditing: assurance and advisory services*

APÊNDICE XII – ATRIBUTOS ESSENCIAIS DO AUDITOR EM ATIVIDADES DE CONSULTORIA

A condução de trabalhos de consultoria exige muitas habilidades similares às dos trabalhos de avaliação, em especial no que se refere ao conhecimento sobre o objeto da auditoria, sobre as técnicas de auditoria e sobre os processos de governança, de gestão de riscos e de controles.

Os consultores devem também ser capazes de demonstrar habilidades interpessoais, de facilitação e de colaboração; aprender e adaptar-se rapidamente em um ambiente dinâmico; processar informações e responder rapidamente às solicitações; pensar analiticamente e resolver problemas não estruturados; articular e comunicar resultados rapidamente, seja através de apresentações, de comunicações escritas ou de comunicações orais.

Trabalhos de consultoria de sucesso requerem um processo fluido de interação com a gestão e, portanto, as capacidades de comunicação e de construção de relacionamentos são fundamentais. Isso inclui a habilidade de definir o tom correto, ouvir atentamente as partes envolvidas e transmitir adequadamente a sua mensagem.

Nesse sentido, são elencadas, no Quadro 1, seis características fundamentais para que a equipe de auditoria promova um adequado relacionamento com a gestão.

Quadro 1 – Competências necessárias ao auditor para a realização de serviços de consultoria

Competência	Descrição
Intenção positiva	Demonstrar que não é o “dono da verdade”, mas está determinado a encontrar a melhor resposta possível.
Diplomacia	Habilidade de comunicação direta (incluindo audição), perspicácia política e sensibilidade para entender a cultura da organização e como ela desenvolve suas atividades.
Proatividade	Identificar as necessidades da gestão, antes que as necessidades sejam evidentes, e identificar os problemas antes que eles apareçam.
Confiança	Acompanhar a unidade, manter acordos, operar com integridade e estar determinado a manter a credibilidade com os gestores.
Liderança	Estabelecer o tom de equilíbrio para toda a equipe de auditoria interna.
Empatia	Compreender o ponto de vista de cada parte interessada e estar atento às suas necessidades e aos seus sentimentos.

Fonte: Adaptado de *Internal Auditing: assurance and advisory services*

Embora o exercício dessas competências seja também requerido na execução de trabalhos de avaliação, nos serviços de consultoria, em face de sua natureza colaborativa em busca da construção conjunta de soluções, esses atributos revestem-se de essencial importância e, nesse sentido, devem ser incentivados e desenvolvidos no âmbito da unidade de auditoria.

APÊNDICE XIII – AVALIAÇÃO X APURAÇÃO

Os serviços de avaliação têm como propósito a agregação e a proteção de valor organizacional por intermédio da melhoria dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos da gestão. Os trabalhos de apuração, por sua vez, objetivam a verificação quanto à correta aplicação de recursos públicos em face de suspeitas ou alegações de atos ou fatos ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados.

Portanto, ainda que o processo de trabalho seja similar na realização dos dois tipos de serviços, eles podem variar significativamente no propósito e na forma de intervenção, considerando o seguinte⁵²:

- 1) apurações focam em “o quê”, avaliações focam no “porquê”;
- 2) apurações focam em transações, avaliações focam no processo;
- 3) apurações são quantitativas, avaliações são qualitativas;
- 4) apurações, em geral, são pontuais, avaliações são complexas; e
- 5) apurações, de forma geral, focam em recomendações de ações corretivas, avaliações, na emissão de recomendações estruturantes.

O Quadro 1 a seguir apresenta as principais diferenças entre os serviços de apuração e os de avaliação.

Quadro 1 – Principais diferenças entre os serviços de apuração e de avaliação

	Apuração	Avaliação
Motivação	Denúncia, suspeita	Riscos
Objetivo	Identificar erros ou fraudes	Fornecer garantia razoável
Escopo	Transações	Objetos de auditoria
Abordagem	Principalmente testes substantivos	Principalmente testes de controle
Comunicação de resultados	Erros são comunicados	Aspectos positivos e negativos relevantes são comunicados
Relacionamento	Totalmente independente	Funcionalmente independente
Interação	Baseada no contraditório, interrogativa, investigativa	Construtiva
Hipótese	Algo está errado	Sistema de controle interno adequado (ou inadequado)
Propósito	Identificar e corrigir falhas	Prevenir falhas

Fonte: Adaptado de Sistema de Controle Interno da Administração Pública na União Europeia e no Brasil, 1999. p. 149 e 239

⁵² Adaptado de <https://www.ideagen.com/thought-leadership/blog/what-is-the-difference-between-an-audit-and-an-inspection>