



**PREFEITURA MUNICIPAL DO SALVADOR  
CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO  
COORDENADORIA CENTRAL DE AUDITORIA**

---

# **MANUAL DE AUDITORIA**

**CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO – CGM  
COORDENADORIA CENTRAL DE AUDITORIA – CCAU**

Salvador/BA  
Novembro de 2024

---



## Lista de Siglas

|                |                                                                                      |
|----------------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| CAE            | <i>Chief Audit Executive</i>                                                         |
| CCAU           | Coordenadoria Central de Auditoria                                                   |
| CFC            | Conselho Federal de Contabilidade                                                    |
| CGM            | Controladoria Geral do Município                                                     |
| CGU            | Controladoria-Geral da União                                                         |
| CMTIC          | Comitê Municipal de Tecnologia da Informação e Comunicação                           |
| DOM            | Diário Oficial do Município                                                          |
| EFS            | Entidades Fiscalizadoras Superiores                                                  |
| FSSA           | Formulário de Solicitação de Serviço de Auditoria                                    |
| I              | Impacto                                                                              |
| <i>IA-CM</i>   | <i>Internal Audit Capability Model for the Public Sector</i>                         |
| <i>IIA</i>     | <i>The Institute of Internal Auditors</i>                                            |
| IN SFC         | Instrução Normativa da Secretaria Federal de Controle Interno                        |
| <i>INTOSAI</i> | <i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>                      |
| <i>IPPF</i>    | <i>International Professional Practices Framework</i>                                |
| <i>ISSAI</i>   | Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores                        |
| LAI            | Lei de Acesso à Informação                                                           |
| LC             | Lei Complementar                                                                     |
| LDO            | Lei de Diretrizes Orçamentária                                                       |
| LGPD           | Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais                                              |
| LOA            | Lei Orçamentária Anual                                                               |
| MAO            | Manual de Auditoria Operacional do TCU                                               |
| MOT/CGU        | Manual de Orientações Técnicas da Controladoria-Geral da União                       |
| NAG            | Normas de Auditoria Governamental                                                    |
| NBC            | Normas Brasileiras de Contabilidade                                                  |
| NUACP          | Núcleo de Auditoria Contábil, Patrimonial e de Pessoal                               |
| NUAGR          | Núcleo de Auditoria de Gestão de Riscos, Integridade e Governo                       |
| NUALC          | Núcleo de Auditoria de Licitações, Contratos e Ajustes com Entes Públicos e Privados |
| NUPLA          | Núcleo de Planejamento e Monitoramento das Auditorias                                |
| O.S.           | Ordem de Serviço                                                                     |
| ODP            | Observatório da Despesa Pública                                                      |
| P              | Probabilidade                                                                        |
| PAC            | Plano Anual de Capacitação                                                           |
| PAINT          | Plano Anual de Auditoria                                                             |
| PCs            | Princípios de Contabilidade                                                          |
| PDF            | Prêmio por Desempenho Fazendário                                                     |
| PDI            | Plano de Desenvolvimento Individual                                                  |

|        |                                                                            |
|--------|----------------------------------------------------------------------------|
| PDP    | Plano de Desenvolvimento de Pessoas                                        |
| PMS    | Prefeitura Municipal do Salvador                                           |
| PPA    | Plano Plurianual                                                           |
| PT     | Papéis de Trabalho                                                         |
| QACI   | Questionários de Avaliação de Controle Interno                             |
| RAC    | Relatório de Análise de Contexto                                           |
| RAP    | Relatório de Análise Preliminar do Objeto                                  |
| REAUD  | Relatório de Auditoria                                                     |
| RI     | Risco Inerente                                                             |
| SEFAZ  | Secretaria Municipal da Fazenda                                            |
| SGA    | Sistema de Gestão de Auditoria                                             |
| SICOI  | Sistema de Controle Interno Integrado                                      |
| SIGA   | Sistema Integrado de Gestão e Auditoria                                    |
| SIGEF  | Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal do Município de Salvador |
| TAAC   | Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador                            |
| TABC   | Técnicas de Auditoria Baseadas em Tecnologia                               |
| TCM BA | Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia                       |
| TCU    | Tribunal de Contas da União                                                |
| TI     | Tecnologia da Informação                                                   |
| UAIG   | Unidade de Auditoria Interna Governamental                                 |

## Lista de Quadros

|           |                                                                                                                                 |     |
|-----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| QUADRO 1  | Aspectos distintos entre Avaliação e Consultoria.....                                                                           | 18  |
| QUADRO 2  | Características dos três principais tipos de auditoria.....                                                                     | 31  |
| QUADRO 3  | Exemplo de objetivo geral dos serviços de consultoria                                                                           | 34  |
| QUADRO 4  | Características e finalidades diferentes entre questões abertas e fechadas.....                                                 | 45  |
| QUADRO 5  | Características essenciais dos papéis de trabalho.....                                                                          | 56  |
| QUADRO 6  | Tipos de papéis de trabalho (PT).....                                                                                           | 60  |
| QUADRO 7  | Principais técnicas de coleta de dados e diagnósticos e as fontes de informações .....                                          | 66  |
| QUADRO 8  | Principais técnicas de coleta de dados e diagnósticos e as fontes de informações para definir o Universo de Auditoria .....     | 68  |
| QUADRO 9  | Principais técnicas de coleta de dados e diagnósticos e as fontes de informações para identificação e avaliação de riscos ..... | 74  |
| QUADRO 10 | Escala de Probabilidade .....                                                                                                   | 94  |
| QUADRO 11 | Escala de Impacto .....                                                                                                         | 94  |
| QUADRO 12 | Atributos das Evidências .....                                                                                                  | 104 |
| QUADRO 13 | Natureza das Evidências .....                                                                                                   | 104 |
| QUADRO 14 | Aspectos observados para o desenvolvimento dos Pontos de Auditoria .....                                                        | 110 |
| QUADRO 15 | Tipo de Atividade X Produto Final .....                                                                                         | 114 |
| QUADRO 16 | Atributos da Comunicação de Resultados .....                                                                                    | 115 |
| QUADRO 17 | Fatores que devem ser considerados na redação dos relatórios .....                                                              | 116 |
| QUADRO 18 | Padrões de estrutura e formatação dos relatórios .....                                                                          | 119 |
| QUADRO 19 | Características desejáveis para as recomendações .....                                                                          | 121 |
| QUADRO 20 | Operacionalização do Processo de Monitoramento da CCAU .....                                                                    | 131 |
| QUADRO 21 | Principais Produtos da CCAU .....                                                                                               | 137 |

## Lista de Figuras

|           |                                                                   |     |
|-----------|-------------------------------------------------------------------|-----|
| Figura 01 | Etapas de Elaboração do PAINT.....                                | 64  |
| Figura 02 | Relação entre Objetivo, Macroprocesso e Processos .....           | 91  |
| Figura 03 | Perguntas que ajudam a definir o escopo da auditoria .....        | 92  |
| Figura 04 | Modelo de Matriz de Riscos CCAU (Probabilidade X Impacto) .....   | 93  |
| Figura 05 | Modelo Matriz de Planejamento CCAU .....                          | 100 |
| Figura 06 | Modelo de Matriz de Achados CCAU .....                            | 108 |
| Figura 07 | Modelo de Planilha de Classificação dos Pontos de Auditoria ..... | 126 |

## SUMÁRIO

|                                                                  |    |
|------------------------------------------------------------------|----|
| APRESENTAÇÃO.....                                                | 12 |
| 1 INTRODUÇÃO .....                                               | 13 |
| 2 AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL.....                           | 14 |
| 2.1 DEFINIÇÃO DE AUDITORIA INTERNA .....                         | 14 |
| 2.2 ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA .....                        | 15 |
| 2.2.1 AVALIAÇÃO .....                                            | 15 |
| 2.2.2 CONSULTORIA .....                                          | 16 |
| 3 ORGANIZAÇÃO, COMPETÊNCIAS E ATRIBUIÇÕES .....                  | 18 |
| 3.1 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL E COMPETÊNCIAS DA CCAU.....         | 18 |
| 3.1.1 Estrutura da CCAU .....                                    | 19 |
| 3.2 COMPONENTES DA EQUIPE TÉCNICA E SUAS ATRIBUIÇÕES.....        | 19 |
| 3.3 COLABORAÇÃO DE ESPECIALISTAS.....                            | 19 |
| 3.4 ÁREAS DE ATUAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA.....                   | 21 |
| 3.4.1 Objetos de Acompanhamento .....                            | 21 |
| 3.5 ÉTICA E PROFISSIONALISMO .....                               | 22 |
| 3.6 SISTEMA DE GESTÃO DE AUDITORIA (SGA).....                    | 22 |
| 4 VISÃO GERAL DOS PROCESSOS DE AUDITORIA INTERNA .....           | 23 |
| 4.1 ELEMENTOS BÁSICOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO .....        | 23 |
| 4.1.1 As três partes da atividade de auditoria .....             | 23 |
| 4.1.2 Objeto e critérios.....                                    | 23 |
| 4.1.3 Situação encontrada.....                                   | 25 |
| 4.2 TIPOS DE SERVIÇOS NO ÂMBITO DA AUDITORIA INTERNA.....        | 25 |
| 4.2.1 Tipos de Serviços de Avaliação.....                        | 26 |
| 4.2.1.1 Auditoria de Conformidade .....                          | 26 |
| 4.2.1.2 Auditoria Financeira ou de Demonstrações Contábeis ..... | 27 |
| 4.2.1.3 Auditoria Operacional ou de Desempenho .....             | 29 |
| 4.2.1.4 Auditorias Combinadas .....                              | 30 |
| 4.2.2 Tipos de Serviços de Consultoria.....                      | 32 |
| 4.2.2.1 Aconselhamento.....                                      | 32 |
| 4.2.2.2 Treinamento .....                                        | 33 |
| 4.2.2.3 Facilitação.....                                         | 33 |
| 4.2.2.4 Consultorias Combinadas .....                            | 34 |
| 4.2.3 Auditoria Especial.....                                    | 35 |
| 4.2.4 Auditoria de Monitoramento .....                           | 36 |
| 4.3 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA.....                              | 36 |

|             |                                                                     |    |
|-------------|---------------------------------------------------------------------|----|
| 4.3.1       | Natureza do Procedimento .....                                      | 36 |
| 4.3.1.1     | Testes de Controle.....                                             | 37 |
| 4.3.1.1.1   | Testes de Desenho e de Implementação.....                           | 37 |
| 4.3.1.1.2   | Testes de Efetividade Operacional .....                             | 38 |
| 4.3.1.2     | Testes Substantivos .....                                           | 38 |
| 4.3.1.2.1   | Testes de Detalhes.....                                             | 39 |
| 4.3.1.2.2   | Testes de Procedimentos Analíticos Substantivos .....               | 39 |
| 4.3.1.3     | Aspectos Gerais dos Testes de Controles e Testes Substantivos ..... | 40 |
| 4.3.1.4     | Tipos de Procedimentos ou Técnicas de Auditoria .....               | 41 |
| 4.3.1.4.1   | Técnicas de Verificação Documental (Análise Documental) .....       | 41 |
| 4.3.1.4.2   | Técnica de Confirmação Externa (Circularização) .....               | 42 |
| 4.3.1.4.3   | Técnica de Verificação Física (Inspeção).....                       | 42 |
| 4.3.1.4.4   | Técnicas de Verificação Visual (Observação).....                    | 42 |
| 4.3.1.4.5   | Técnicas de Verificação Verbal (Indagação) .....                    | 43 |
| 4.3.1.4.6   | Técnicas de Obtenção da Evidência Analítica.....                    | 46 |
| 4.3.1.4.6.1 | Reexecução.....                                                     | 46 |
| 4.3.1.4.6.2 | Recálculo.....                                                      | 46 |
| 4.3.1.4.6.3 | Rastreamento e Validação.....                                       | 47 |
| 4.3.1.4.6.4 | Procedimentos Analíticos.....                                       | 48 |
| 4.3.1.4.6.5 | Benchmarking.....                                                   | 49 |
| 4.3.1.4.7   | Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador (TAAC) .....        | 49 |
| 4.3.2       | Técnicas de Amostragem .....                                        | 50 |
| 4.4         | PROGRAMA DE AUDITORIA.....                                          | 52 |
| 4.5         | PAPÉIS DE TRABALHO (PT) .....                                       | 54 |
| 4.5.1       | Elaboração .....                                                    | 55 |
| 4.5.1.1     | Símbolos, Marcações e Notas Explicativas.....                       | 57 |
| 4.5.1.2     | Indexação e Referências Cruzadas .....                              | 58 |
| 4.5.2       | Revisão .....                                                       | 59 |
| 4.5.3       | Classificação.....                                                  | 60 |
| 4.5.4       | Armazenamento dos Documentos de Auditoria.....                      | 61 |
| 4.5.4.1     | Pastas de Trabalho (Pastas de Arquivo) .....                        | 61 |
| 4.5.4.1.1   | Roteiro para Organização das Pastas de Trabalho .....               | 61 |
| 4.5.5       | Confidencialidade e Propriedade dos Papéis de Trabalho.....         | 62 |
| 5           | PLANEJAMENTO DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA .....              | 62 |
| 5.1         | PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA BASEADO EM RISCOS .....            | 63 |
| 5.1.1       | Detalhamento das etapas de elaboração do PAINT.....                 | 64 |

|           |                                                                            |     |
|-----------|----------------------------------------------------------------------------|-----|
| 5.1.1.1   | Primeira Etapa: Entender as Unidades Auditadas e seus contextos.....       | 64  |
| 5.1.1.2   | Segunda Etapa: Definir o Universo de Auditoria.....                        | 67  |
| 5.1.1.3   | Terceira Etapa: Avaliação da Maturidade da Gestão de Riscos .....          | 68  |
| 5.1.1.4   | Quarta Etapa: Seleção das Atividades de Auditoria com Base em Riscos.....  | 70  |
| 5.1.1.4.1 | Avaliação de riscos realizada pela Unidade Auditada .....                  | 70  |
| 5.1.1.4.2 | Avaliação de riscos realizada pela CCAU .....                              | 71  |
| 5.1.1.4.3 | Avaliação com Base em Fatores de Riscos.....                               | 74  |
| 5.1.1.4.4 | Matriz de Avaliação com base em Fatores de Riscos .....                    | 79  |
| 5.1.1.4.5 | Metodologia aplicada para seleção dos trabalhos de auditoria.....          | 80  |
| 5.1.2     | Conteúdo do Plano Anual de Auditoria Interna da CCAU .....                 | 80  |
| 5.1.2.1   | Indicação de como serão tratadas as demandas extraordinárias.....          | 81  |
| 5.1.3     | Comunicação, Alteração, Aprovação e Publicação do PAINT .....              | 83  |
| 5.1.4     | Periodicidade do Plano de Auditoria Interna .....                          | 84  |
| 5.1.5     | Operacionalização do PAINT .....                                           | 85  |
| 5.2       | PLANEJAMENTO – DESENHANDO A ATIVIDADE DE AUDITORIA.....                    | 85  |
| 5.2.1     | Formalização da Atividade de Auditoria .....                               | 86  |
| 5.2.2     | Análise Preliminar do Objeto de Auditoria.....                             | 88  |
| 5.2.2.1   | Visão Geral do Objeto (Entendimento do Contexto) .....                     | 88  |
| 5.2.2.2   | Elaboração do Relatório de Análise Preliminar do Objeto (RAP) .....        | 90  |
| 5.2.3     | Objetivos e Escopo da Atividade de Auditoria .....                         | 90  |
| 5.2.3.1   | Avaliação de Riscos e de Controles .....                                   | 92  |
| 5.2.3.1.1 | Identificação e Avaliação dos Riscos Inerentes .....                       | 92  |
| 5.2.3.1.2 | Identificação e Avaliação Preliminar dos Controles Internos .....          | 95  |
| 5.2.3.2   | Definição dos Objetivos e do Escopo .....                                  | 97  |
| 5.2.4     | Elaboração ou Atualização do Programa de Auditoria.....                    | 97  |
| 5.2.5     | Matriz de Planejamento .....                                               | 98  |
| 6         | EXECUÇÃO DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA.....                                  | 100 |
| 6.1       | COMUNICAÇÃO DA EQUIPE DE CAMPO COM A UNIDADE AUDITADA.....                 | 102 |
| 6.2       | LEVANTAMENTO DAS EVIDÊNCIAS DA AUDITORIA.....                              | 103 |
| 6.2.1     | Fontes de Informação.....                                                  | 105 |
| 6.2.2     | Documentando as Informações .....                                          | 106 |
| 6.3       | ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE ACHADOS.....                                       | 107 |
| 6.3.1     | Contribuição da Unidade Auditada na Estruturação da Matriz de Achados..... | 109 |
| 6.4       | REDAÇÃO DOS PONTOS/ACHADOS DE AUDITORIA PRELIMINARES .....                 | 109 |
| 6.5       | REUNIÃO DE APRESENTAÇÃO DE ACHADOS PRELIMINARES.....                       | 111 |
| 6.6       | ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO PRELIMINAR .....                                   | 112 |

|         |                                                                             |     |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------|-----|
| 6.7     | REUNIÃO DE ENCERRAMENTO E BUSCA DE SOLUÇÃO CONJUNTA .....                   | 112 |
| 6.8     | ELABORAÇÃO DO PRODUTO FINAL.....                                            | 113 |
| 6.8.1   | Relatório de Auditoria (REAUD) .....                                        | 114 |
| 6.8.1.1 | Tipos de Relatório.....                                                     | 116 |
| 6.8.1.2 | Componentes do Relatório .....                                              | 117 |
| 6.8.1.3 | Orientação para Padronização da Estrutura e Formatação dos Relatórios ..... | 119 |
| 6.8.1.4 | Recomendações (Encaminhamentos).....                                        | 121 |
| 6.8.1.5 | Planos de Ação .....                                                        | 122 |
| 6.8.2   | Parecer Técnico .....                                                       | 124 |
| 6.8.2.1 | Conteúdo e Normas de Padronização para o Parecer Técnico .....              | 124 |
| 6.8.3   | Trabalho Técnico .....                                                      | 125 |
| 6.8.3.1 | Conteúdo e Normas de Padronização para Trabalho Técnico .....               | 125 |
| 6.9     | CLASSIFICAÇÃO DOS PONTOS DE AUDITORIA.....                                  | 126 |
| 7       | COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS .....                                             | 126 |
| 8       | MONITORAMENTO.....                                                          | 127 |
| 8.1     | PROCESSO DE MONITORAMENTO CONTÍNUO DA CCAU.....                             | 128 |
| 8.1.1   | Roteiro para Monitoramento .....                                            | 132 |
| 9       | CONTABILIZAÇÃO DE BENEFÍCIOS FINANCEIROS E NÃO FINANCEIROS.....             | 133 |
| 10      | DEMAIS ATIVIDADES FORNECIDAS PELA CCAU À PMS .....                          | 136 |
| 11      | PROGRAMA DE GESTÃO E MELHORIA DA QUALIDADE (PGMQ) .....                     | 138 |
| 12      | CONSIDERAÇÕES FINAIS.....                                                   | 139 |
| 13      | REFERÊNCIAS.....                                                            | 141 |



## APRESENTAÇÃO

Bem-vindo(a) ao Manual de Auditoria!

Este manual foi elaborado com o objetivo de fornecer orientações e diretrizes fundamentais para a realização de auditorias eficazes nos diversos órgãos e entidades que integram a estrutura administrativa da Prefeitura Municipal do Salvador. Ele se destina aos auditores internos da Coordenadoria Central de Auditoria da Controladoria Geral do Município do Salvador, bem como a gestores e profissionais interessados em aprimorar os controles e processos internos da organização.

A proposta é fornecer um guia prático e abrangente que ajude no entendimento dos princípios e normas de auditoria, além de oferecer técnicas e boas práticas comprovadas para a execução de um processo de auditoria eficiente, independente e confiável.

Ao longo deste manual, você encontrará informações detalhadas sobre os procedimentos de auditoria, incluindo o planejamento, a execução, a documentação e o relatório das auditorias, a comunicação do resultado dos trabalhos realizados e o monitoramento das recomendações emitidas. Adicionalmente, são abordados temas como a avaliação de riscos, a identificação de deficiências e a implementação de recomendações para aprimorar a eficiência e eficácia dos controles internos.

Este manual não tem a intenção de substituir nenhuma legislação ou norma específica, mas sim complementar o conhecimento e a experiência dos auditores, fornecendo diretrizes específicas e ferramentas práticas para a realização de uma auditoria bem-sucedida.

Acreditamos que a auditoria desempenha um papel crucial na garantia da integridade, transparência e confiabilidade dos processos organizacionais. Portanto, este manual busca ser um recurso valioso para todos aqueles que procuram aprimorar sua competência na área de auditoria e contribuir para a melhoria contínua dos controles internos.

Esperamos que este Manual de Auditoria Interna seja uma ferramenta útil e confiável para a execução das atividades de auditoria no Município do Salvador, e que possa auxiliar no desenvolvimento de um ambiente organizacional mais seguro, eficiente e transparente.

# 1 INTRODUÇÃO

Este manual de auditoria foi elaborado com base nas melhores práticas internacionais e nacionais de auditoria, com o objetivo de fornecer orientações e diretrizes para a realização de auditorias eficazes e de alta qualidade pela Coordenadoria Central de Auditoria (CCAU), da Controladoria Geral do Município do Salvador (CGM).

O manual é fundamentado nas Estruturas Internacionais de Práticas Profissionais (*International Professional Practices Framework - IPPF*), que são a base conceitual que organiza as informações oficiais promulgadas pelo *The Institute of Internal Auditors – IIA*, órgão de orientação global e confiável, o qual fornece aos profissionais de auditoria interna em todo o mundo orientações confiáveis organizadas nas *IPPF*.

Além disso, o manual também leva em consideração as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC, que fornecem orientações específicas para a realização de auditorias no contexto nacional. Essas normas são fundamentais para assegurar a conformidade com a legislação e as melhores práticas contábeis no Brasil.

Outro importante referencial utilizado neste manual é o Manual de Orientações Técnicas da Controladoria-Geral da União (MOT/CGU), que estabelece diretrizes para a atuação dos auditores governamentais e para a condução das auditorias no setor público.

Por meio da Resolução nº 07/2019, o Conselho Nacional de Controle Interno – CONACI, aprovou o MOT/CGU como referencial teórico para utilização pelos órgãos membros do referido conselho que assim desejarem, tendo em vista o manual em comento estar aderente às normas internacionais e, ao mesmo tempo, respeitar as especificidades das diferentes realidades locais. Dessa forma, essas orientações garantem a aderência aos princípios da transparência, legalidade e economicidade.

Ademais, este manual utilizou subsidiariamente as Normas do INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*), que são aceitas globalmente como referência para a realização de auditorias no setor público. Essas normas proporcionam diretrizes específicas para a avaliação da governança, riscos, controle interno e efetividade do sistema de gestão.

Por fim, este manual adota as diretrizes do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) para o setor público (*Internal Audit Capability Model for the Public Sector*), desenvolvido pelo IIA com o Apoio do Banco Mundial, que é um modelo internacionalmente reconhecido para avaliar a maturidade dos processos de auditoria. Ao seguir essas diretrizes, busca-se garantir a melhoria contínua das práticas de auditoria, com o objetivo de alcançar um alto nível de desempenho e eficiência.

Com base nesses referenciais, este manual de auditoria visa fornecer aos profissionais uma ferramenta abrangente e atualizada, que auxilie na condução de auditorias de qualidade, com base em princípios éticos sólidos, em um contexto de constante evolução da profissão e do ambiente de negócios.

## **2 AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL**

### **2.1 DEFINIÇÃO DE AUDITORIA INTERNA**

Consoante definição contida na Instrução Normativa da Secretaria Federal de Controle Interno - IN SFC nº 03/2017, auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.<sup>1</sup>

Vale ressaltar que essa definição está ratificada no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal da CGU, e se assemelha com a “Definição de Auditoria” estabelecida nos elementos obrigatórios da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do Instituto de Auditores Internos – IIA, *in verbis*:

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Neste diapasão, a Lei Complementar nº 072/2019<sup>2</sup>, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno Integrado – SICOI e reestrutura a Controladoria Geral do Município de Salvador, institui para a Auditoria Interna as funções de avaliação e consultoria, conforme disposto no seu art. 5º, a seguir transcrito:

Art. 5º À Auditoria Interna, integrante do SICOI, que realiza função independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as ações governamentais e a prestação de serviços públicos por meio da execução de trabalhos de Auditoria, compete: (...)

Observa-se nas definições supramencionadas que a macrofunção auditoria interna compreende as atividades de avaliação e consultoria, e deve ser exercida com

---

<sup>1</sup> Disponível em: < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409>>. Acesso em: 15 fev. 2022.

<sup>2</sup> Disponível em: < [http://www.dom.salvador.ba.gov.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=6182](http://www.dom.salvador.ba.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=6182)>. Acesso em: 15 fev. 2022.

independência e objetividade, para que os trabalhos desenvolvidos sejam eficazes e estejam alinhados às boas práticas vigentes.

## **2.2 ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA**

### **2.2.1 AVALIAÇÃO**

O Serviço de Avaliação é uma atividade de auditoria interna governamental que consiste no exame objetivo da evidência, com o propósito de fornecer ao órgão ou entidade da Administração Pública uma avaliação tecnicamente autônoma e objetiva sobre o escopo da auditoria.<sup>3</sup>

Os serviços de avaliação compreendem a análise objetiva de evidências pelo auditor interno governamental, com vistas a fornecer opiniões ou conclusões em relação à execução das metas previstas no plano plurianual; à execução dos programas de governo e dos orçamentos do Município; à regularidade, à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública; e à regularidade da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.<sup>4</sup>

Levando em consideração a definição e objetivo constantes na IN SFC nº 03/2017, observa-se que a auditoria interna é o alicerce da administração pública, visto que analisa os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles da organização, fornecendo opiniões e conclusões, visando tornar a gestão mais eficaz, mais eficiente e/ou mais econômica.

Neste prisma, o Decreto Municipal nº 33.988/2021 (Regulamento do SICOI), assim dispõe em seu art. 7º, §1º, sobre a atividade de avaliação:

Seção I

Da Macrofunção Auditoria Interna

Art. 7º (...)

§ 1º As atividades de avaliação compreendem a análise objetiva de evidências com vistas a fornecer opiniões ou conclusões que agreguem valor à gestão e que impactem na melhoria dos resultados das Políticas Públicas, dos processos de governança, de gerenciamento de riscos, de promoção da integridade na gestão, por intermédio do fortalecimento dos controles internos.

Vale ressaltar que a atividade de avaliação contempla as seguintes fases na sua realização: planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento. Tais assuntos serão abordados em capítulos distintos do presente manual.

---

<sup>3</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). IN SFC Nº 3, de 09 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Glossário. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409>>. Acesso em: 15 fev. 2022.

<sup>4</sup> Idem Nota 23.

## 2.2.2 CONSULTORIA

O Serviço de Consultoria é uma atividade de auditoria interna governamental que consiste em aconselhamento, treinamento e facilitação prestados em decorrência de solicitação específica do órgão ou entidade da Administração Pública, cuja natureza e escopo são acordados previamente e que se destinam a adicionar valor e a aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e a implementação de controles internos na organização, sem que o auditor interno governamental assuma qualquer responsabilidade que seja da administração da Unidade Auditada.<sup>5</sup>

O conceito acima descrito converge com a concepção de independência do auditor, descrita no tópico Estrutura, Papéis e Responsabilidades, que compõe o texto do “Modelo das Três Linhas do IIA 2020 – Uma Atualização das Três Linhas de Defesa”, quando dispõe que a atividade de auditoria interna é protegida ao não tomar decisões ou ações que façam parte das responsabilidades da gestão.

Neste contexto, o Decreto Municipal nº 33.988/2021 (SICOI) dispõe em seu art. 7º, §2º, sobre a atividade de consultoria, o seguinte:

### Seção I

#### Da Macrofunção Auditoria Interna

#### Art. 7º (...)

§ 2º As atividades de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão, e sua natureza e alcance devem ser acordados previamente com o órgão ou entidade municipal solicitante, relacionam-se com a proposição de melhorias dos controles internos com base na experiência e nos trabalhos realizados e dar-se-á mediante:

I - a proposição de procedimentos, desenhos e redesenhos de programas e de sistemas;

II - o auxílio aos órgãos e entidades na estruturação e no fortalecimento das linhas de atuação do controle interno;

III - a identificação e aplicação de metodologias de gestão de riscos e de controles;

IV - a promoção de capacitações e orientações no âmbito do SICOI; e

V - a construção de normativos. **(Grifo nosso)**

Este mesmo Decreto, no art. 7º, §3º, acrescenta que a CCAU, ao prestar serviços de avaliação e consultoria, não deve assumir qualquer responsabilidade que seja da Administração da Unidade Auditada, visto que a tomada de decisão é competência

---

<sup>5</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). IN SFC Nº 3, de 09 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Glossário. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409>>. Acesso em 15 fev. 2022.

exclusiva do gestor, devendo essa atividade ser mais uma fonte de informação a subsidiar sua decisão.

Art. 7º, §3º do Decreto Municipal nº 33.988/2021

§ 3º As atividades de avaliação e consultoria não implicam na assunção de quaisquer responsabilidades pelas decisões que vierem a ser adotadas pelos gestores competentes, bem como não representam ingerência na gestão do órgão ou entidade.

Dessa forma, os serviços de consultoria na CCAU compreendem as atividades de aconselhamento, treinamento e facilitação, que são solicitadas, especificamente, por gestores públicos e devem abordar assuntos estratégicos da gestão, condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade Auditada.

Assim, a atividade de consultoria deverá ser iniciada após solicitação formal à CGM, pelo órgão ou entidade solicitante, contemplando a natureza, o escopo e o prazo, cuja aprovação dar-se-á após concordância da CCAU quanto aos serviços requeridos. Para a aceitação de trabalhos de consultoria, a gestão da CCAU deve avaliar os potenciais prejuízos à sua autonomia técnica ou objetividade, observando a oportunidade e conveniência em função da capacidade instalada.

Após concordância e formalização do serviço de consultoria, esta atividade será incorporada ao Plano de Auditoria Interna – PAINT, com os ajustes necessários, uma vez que, consoante previsto no art. 8º do Decreto Municipal nº 33.988/2021, a seguir transcrito, as atividades de auditoria interna (avaliação e consultoria) a serem realizadas pela CCAU devem estar previstas no PAINT.

Lastreada na Norma 1210 Proficiência da *IPPF*<sup>6</sup>, a CCAU poderá declinar da solicitação de realizar o trabalho de consultoria, caso o corpo técnico não disponha dos conhecimentos e habilidades específicos requeridos para cumprimento dos trabalhos.

### **1210 Proficiência**

Os auditores internos devem possuir o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais. A atividade de Auditoria Interna deve possuir ou obter coletivamente o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades.

**1210.C1 – O chefe executivo de auditoria deve recusar o trabalho de consultoria, ou obter assessoria e assistência competentes, caso os auditores internos não possuam o conhecimento, as habilidades ou outras competências necessárias à realização de todo ou de parte do trabalho de auditoria. (Grifo nosso)**

---

<sup>6</sup> Disponível em: <<https://www.abril.org.br/ippf/normas-de-atributos>>. Acesso em: 15 fev. 2022.

A atividade de consultoria terá por produto final um relatório que deverá atender à demanda do órgão ou entidade solicitante, constantes no termo de formalização dos serviços.

O quadro abaixo apresenta de forma resumida alguns aspectos distintos entre os serviços de avaliação e de consultoria:

**QUADRO 1 – Aspectos distintos entre Avaliação e Consultoria<sup>7</sup>**

|                                         | <b>Avaliação</b>                                                                                                                     | <b>Consultoria</b>                                                                                                                       |
|-----------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Origem da demanda                       | Em geral, a demanda dos trabalhos é decorrente do planejamento realizado pela UAIG com base em riscos.                               | Em geral, a demanda dos serviços de consultoria decorre de solicitação específica da Unidade Auditada                                    |
| Propósito do trabalho                   | Conduzido com o objetivo de fornecer avaliação independente.                                                                         | Conduzido com o objetivo de fornecer aconselhamento, treinamento e facilitação.                                                          |
| Planejamento dos trabalhos de Auditoria | Estabelecimento do objetivo e do escopo pela UAIG.                                                                                   | Estabelecimento do objetivo e do escopo pela UAIG, em conjunto do solicitante do serviço.                                                |
| Tipos de Serviços de Auditoria          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Conformidade;</li> <li>• Contábil/Financeira;</li> <li>• Operacional/Desempenho.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aconselhamento;</li> <li>• Treinamento;</li> <li>• Facilitação.</li> </ul>                      |
| Comunicação de Resultados               | O formato da comunicação é padronizável.                                                                                             | O formato da comunicação pode variar na forma e no conteúdo, de acordo com a natureza do trabalho e as necessidades da Unidade Auditada. |
| Monitoramento                           | O monitoramento é realizado a partir das recomendações expedidas pela UAIG.                                                          | Deve ser considerada a forma de monitoramento definida com a Unidade Auditada no planejamento dos trabalhos.                             |

Fonte: Adaptado do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal da CGU.

### 3 ORGANIZAÇÃO, COMPETÊNCIAS E ATRIBUIÇÕES

#### 3.1 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL E COMPETÊNCIAS DA CCAU

A atual estrutura organizacional da CCAU foi estabelecida em 09 de outubro de 2019, com a promulgação da Lei Complementar nº 072/2019, a qual dispõe sobre o SICOI, reestrutura a CGM, dentre outras providências.

A partir desse marco legal, a CGM, órgão central do SICOI, passou a integrar a estrutura organizacional da Prefeitura Municipal de Salvador como Secretaria do Município, cabendo-lhe auxiliar diretamente o Prefeito na consolidação dos programas correspondentes às suas macrofunções: controladoria, **auditoria interna**, transparência e correição.

Com a Regulamentação do SICOI, por meio do Decreto nº 33.988/2021, foi determinado no caput do art. 7º que as atividades da macrofunção auditoria interna

<sup>7</sup> Disponível em < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815> >. Acesso em 15 fev. 2022.

serão exercidas por ocupantes do cargo efetivo de Auditor Interno da Secretaria Municipal da Fazenda – SEFAZ.

### **3.1.1 Estrutura da CCAU**

A estrutura da Coordenadoria Central de Auditoria (CCAU) estabelecida no Decreto Municipal nº 37.038/2023 (Regimento Interno da CGM) é constituída pelas seguintes unidades administrativas:

- ✓ Núcleo de Auditoria de Gestão de Riscos, Integridade e Programas de Governo (NUAGR);
- ✓ Núcleo de Auditoria de Licitações, Contratos e Ajustes com Entes Públicos e Privados (NUALC);
- ✓ Núcleo de Planejamento e Monitoramento das Auditorias (NUPLA);
- ✓ Núcleo de Auditoria Contábil, Patrimonial e de Pessoal (NUACP).

### **3.2 COMPONENTES DA EQUIPE TÉCNICA E SUAS ATRIBUIÇÕES**

A equipe técnica da CCAU é composta dos seguintes membros:

- Coordenador – responsável por acompanhar e avaliar os trabalhos desenvolvidos pelos Núcleos de Auditoria;
- Chefe do Trabalho – responsável por acompanhar a atividade de auditoria conexa com as competências de cada Núcleo, por meio de ordem de serviço, com finalidade específica;
- Supervisor do Trabalho – membro da equipe designado para acompanhar todo o desenvolvimento da atividade de auditoria, com a finalidade de alcançar os objetivos do trabalho.;
- Auditor Interno Líder de Equipe – é o auditor que fica responsável pela consolidação das atividades de auditoria, visando contribuir com a qualidade dos trabalhos; e
- Auditor Interno – é o auditor designado para desenvolver as atividades de auditoria.

### **3.3 COLABORAÇÃO DE ESPECIALISTAS**

A CCAU pode utilizar-se do trabalho de especialistas para obter informações técnicas, caso não possua auditores especializados e habilitados para analisar um assunto específico que será abordado em determinada auditoria.

Esse procedimento agrega valor aos processos da CCAU e está em conformidade com as boas práticas vigentes, consubstanciadas nas seguintes normas: IN SFC nº 03/2017, Norma 1210 – Proficiência e Norma 2230 – Alocação de Recursos ao Trabalho de Auditoria, ambas do *IIA*, bem como a *INTOSAI-P 1* - Declaração de Lima.

Tais especialistas podem ser oriundos da PMS ou de outros entes federativos, mediante formalização de parceria, bem como, da iniciativa privada, observadas as regras próprias de licitação e contratação.

O uso de especialistas é definido durante o planejamento da auditoria, após o coordenador da CCAU e demais membros da equipe técnica julgarem necessária e recomendável sua indicação.

Destaca-se, a seguir, o procedimento estabelecido na CCAU para incluir a participação do especialista em uma tarefa específica da auditoria:

- a) Reunião do coordenador e demais membros da equipe técnica, preferencialmente, na fase de planejamento, para decidir sobre a necessidade de participação de um especialista na atividade. Essa definição poderá ocorrer na fase de execução, caso a demanda não for percebida antecipadamente;
- b) Decidindo pela participação de um especialista, o coordenador autorizará o chefe do NUPLA a formalizar a necessidade e uso do especialista, que poderá ocorrer das seguintes formas:
  - Quando o especialista for um profissional alocado na CCAU:
    - Se servidor público - por meio de Ordem de Serviço desta Coordenadoria, específica para especialista;
    - Se terceirizado - por meio de Ordem de Serviço desta Coordenadoria, específica para especialista, desde que o cargo contemple esta atribuição e esteja compatível com a especialidade requerida.
  - Quando o especialista for um profissional alocado nas demais coordenadorias da CGM, em outro órgão/entidade da PMS ou de outro ente federativo:
    - Comunicar formalmente ao Controlador Geral do Município, solicitando a contribuição de um servidor/funcionário público que tenha conhecimento de questões técnicas específicas requeridas pela auditoria. Em sendo autorizado, expedir Ordem de Serviço da CCAU, específica para especialista.
  - Quando o especialista for um profissional da iniciativa privada:
    - Comunicar ao Controlador Geral do Município a necessidade de contratação de um especialista externo para fornecer consultoria em assuntos específicos requeridos à auditoria.

O modelo de Ordem de Serviço específica para o especialista do auditor consta no rol dos documentos padrões armazenados no Sistema de Gestão de Auditoria (SGA).

O trabalho do especialista deve se limitar ao escopo definido pelo coordenador da CCAU e demais membros da equipe técnica, e será apresentado em um relatório denominado “**Relatório do Especialista**”. As conclusões registradas neste relatório auxiliam a equipe na compreensão do assunto específico, contribuindo para o desenvolvimento de procedimentos que serão aplicados na atividade de auditoria.

É fundamental ressaltar que o uso das orientações constantes no Relatório do Especialista, não exime a CCAU da responsabilidade acerca das conclusões constantes no Relatório de Auditoria (REAUD) e Pareceres Técnicos.

### **3.4 ÁREAS DE ATUAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA**

#### **3.4.1 Objetos de Acompanhamento**

O Plano Anual de Auditoria (PAINT) da CCAU é, prioritariamente, norteado pelos objetos de acompanhamento e controle específicos do Sistema de Controle Interno Municipal - SICOI, elencados no art. 11 da Resolução TCM BA nº 1.120/2005<sup>8</sup>, que compreendem as seguintes áreas e temas:

- A execução orçamentária e financeira;
- O sistema de pessoal (ativo e inativo);
- Os bens patrimoniais;
- Os bens em almoxarifado;
- Os veículos e combustíveis;
- As licitações, contratos, convênios, acordos e ajustes;
- As obras públicas, inclusive reformas;
- As operações de créditos;
- Os limites de endividamento;
- Os adiantamentos;
- As doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidos;
- A dívida ativa;
- A despesa pública;
- A receita;
- A observância dos limites constitucionais;
- A gestão governamental;
- Os precatórios.

---

<sup>8</sup> Disponível em: < <https://www.tcm.ba.gov.br/consulta/legislacao/resolucoes/?f=1120> >. Acesso em: 23 mar. 2022.

### 3.5 ÉTICA E PROFISSIONALISMO

Os auditores internos que exercem suas funções na CCAU devem considerar as Normas Globais de Auditoria Interna do IIA, uma vez que essas diretrizes asseguram a conformidade com todos os requisitos mandatórios do *International Professional Practices Framework*.

Ademais, os Auditores Internos, os ocupantes de função de confiança e cargos em comissão da CCAU, no exercício de suas funções, devem seguir as determinações e orientações constantes na Lei Complementar 01, de 1991, no SICOI, no Código de Ética da CGM, respeitar as leis, regulamentos, portarias, manuais e outros atos normativos aplicáveis ao Município. Devem também observar as normas relativas ao exercício profissional da Auditoria Interna, expedidas por instituições que se dedicam ao desenvolvimento profissional contínuo do auditor interno e da profissão de auditoria interna.

Observa-se que os Prestadores de Serviço lotados na CCAU seguirão as mesmas diretrizes acima elencadas, respeitando suas particularidades.

Outrossim, é imperativo que todos que exercem atividades na CCAU cumpram integralmente as orientações e procedimentos estabelecidos neste Manual de Auditoria.

Ratifica-se que este Manual foi elaborado com base nas Normas Internacionais para Prática Profissional de Auditoria Interna (IPPF) do IIA vigente à data de sua publicação. No entanto, informamos que as Normas Globais de Auditoria Interna estão em constante atualização e os usuários deste documento devem sempre consultar as atualizações legais pertinentes para ajustar suas práticas conforme necessário.

### 3.6 SISTEMA DE GESTÃO DE AUDITORIA (SGA)

O Sistema de Gestão de Auditoria (SGA) foi implementado na Coordenadoria de Auditoria, com intuito de modernizar a execução dos trabalhos de auditoria interna no âmbito da Administração Direta e Indireta do Município do Salvador, bem como, aperfeiçoar e otimizar a avaliação dos seus resultados, para uso obrigatório pelos auditores internos e ocupantes de função de confiança e cargo em comissão, no exercício de suas funções, na CCAU.

O SGA registra os processos de trabalho dos auditores internos e gestores da CCAU determinados neste Manual de Auditoria, estruturados nesse sistema e formalizados no Manual do SGA.

## 4 VISÃO GERAL DOS PROCESSOS DE AUDITORIA INTERNA

### 4.1 ELEMENTOS BÁSICOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

As auditorias do setor público contam com elementos básicos, os quais, na CCAU, estão assim constituídos:

#### 4.1.1 As três partes da atividade de auditoria

- Auditor: exercido pelo servidor público pertencente ao cargo efetivo de Auditor Interno, constante na Lei Municipal nº 8.629/2014<sup>9</sup>.
- Parte Responsável: são as partes responsáveis que estão previstas no regulamento do SICOI:
  - qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Município responda ou que, em nome deste, assuma obrigações de natureza pecuniária, bem como aqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte danos ao erário;
  - os dirigentes da administração direta, autarquias, fundações públicas, fundos especiais, empresas públicas e sociedades de economia mista e os responsáveis por adiantamentos ou pelo sistema descentralizado de pagamento;
  - todos aqueles que devam prestar contas ou cujos atos estejam sujeitos à sua fiscalização por expressa disposição de lei;
  - as entidades de direito privado, beneficiárias de auxílios e subvenções do Município.
- Usuários Previstos: são os órgãos/entidades pertencentes a estrutura administrativa da PMS, a Câmara Municipal do Salvador - CMS, o TCM/BA, Ministério Público, a população do município do Salvador e instituições com as quais o município do Salvador mantenha relações jurídicas, econômicas e/ou financeiras.

Convém destacar que os fatos abordados nas auditorias devem ser comunicados aos dirigentes dos órgãos e entidades auditados que estão diretamente envolvidos no processo de tomada de decisão.

#### 4.1.2 Objeto e critérios

O objeto de auditoria refere-se à informação, condição ou atividade que é mensurada ou avaliada de acordo com certos critérios. Pode assumir várias formas e ter diferentes

---

<sup>9</sup> Disponível em: < [http://www.dom.salvador.ba.gov.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=376](http://www.dom.salvador.ba.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=376) >. Acesso em 18 fev. 2022.

características, dependendo do objetivo da auditoria. Um objeto de auditoria apropriado é identificável e passível de avaliação ou mensuração consistente, baseada em critérios, de modo que possa ser submetido a procedimentos para obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar a opinião ou conclusão de auditoria. (/SSA/ 100, item 26)<sup>10</sup>.

Nesse sentido, a CCAU considera que o objeto de auditoria pode ser um macroprocesso, processo, programas específicos, sistema ou similar, sob a responsabilidade de uma Unidade Auditada, sobre o qual seja capaz de aplicar procedimentos, técnicas e exames apropriados para a realização de atividades de avaliação ou consultoria.

Para definição das atividades de auditoria a serem executadas, essa coordenadoria observa também os objetos de acompanhamentos e controles específicos descritos na Resolução TCM BA nº 1.120/2005<sup>11</sup>, quais sejam: execução orçamentária e financeira; sistema de pessoal (ativo e inativo); bens patrimoniais; bens em almoxarifado; veículos e combustíveis; licitações, contratos, convênios, acordos e ajustes; obras públicas, inclusive reformas; operações de créditos; limites de endividamento; adiantamentos; doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidos; dívida ativa; despesa pública; receita; observância dos limites constitucionais; gestão governamental; precatórios.

A CCAU define os critérios a serem utilizados na avaliação dos objetos das auditorias internas previstas no Plano Anual de Auditoria por meio do levantamento de referências realizado pela equipe responsável pelo detalhamento do planejamento das respectivas auditorias. Esse procedimento permite que o auditor interno faça a revisão da legislação e normas aplicadas, reduzindo os erros de avaliação do objeto.

Os Crítérios são as referências usadas para avaliar o objeto, tais como: Acórdãos, aditivos de contrato, aditivos de convênio, atas, a Constituição Federal, contratos, convênios, decisões, decretos, decretos legislativo, decretos lei, despachos, doutrina, editais, emendas constitucionais, instruções normativas, leis, leis complementares, medidas provisórias, normas técnicas, normativos internos, pareceres, portarias, regulamentos, resoluções e súmulas, ou ainda, referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas, etc.<sup>12</sup>

Dessa forma, após definição dos critérios de auditoria, os auditores já podem aplicar os testes e técnicas pertinentes para avaliar se os critérios estabelecidos estão sendo

---

<sup>10</sup>Disponível em:

<[file:///C:/Users/eduar/Downloads/ISSA/ 100 Portugu s%20-%20Vers o%20final%20-%20julho2017%20\(6\).pdf](file:///C:/Users/eduar/Downloads/ISSA/100_Portugu_s%20-%20Vers_o%20final%20-%20julho2017%20(6).pdf)>. Acesso em: 18 fev. 2022.

<sup>11</sup> Disponível em: < <https://www.tcm.ba.gov.br/consulta/legislacao/resolucoes/?f=1120> >. Acesso em: 18 fev. 2022.

<sup>12</sup> Disponível em: <<file:///C:/Users/eduar/Downloads/Orientacoes%20de%20auditoria%20de%20conformidade.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2022.

ou não atendidos, a fim de coletar as evidências de auditoria, que constituem as provas obtidas pelo auditor.

Importante destacar que nas auditorias operacionais, as referências não se encontram totalmente definidas, podendo variar de uma área crítica examinada para outra. Portanto, caso o objeto auditado disponha de indicadores de desempenho que lhe dão sustentação, os critérios devem apresentar relação direta com os respectivos indicadores. Todavia, quando ausentes, tais referências serão desenvolvidas pela equipe de auditoria e discutidas com o auditado.

#### **4.1.3 Situação encontrada**

De acordo com a /SSAI/ 100, item 28, a situação encontrada, também denominada de informação sobre o objeto refere-se ao resultado da avaliação ou mensuração do objeto de acordo com os critérios. Pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo e do escopo da auditoria.

O termo “informações sobre o objeto” refere-se ao resultado da avaliação ou mensuração do objeto. O auditor obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre as informações do objeto, proporcionando uma base razoável para seu opinativo, expresso no relatório do auditor.<sup>13</sup>

Assim, a informação sobre o objeto deve ser confiável e precisa estar de acordo com os critérios aplicáveis, visando obter evidências que irão fundamentar os pontos de auditoria.

### **4.2 TIPOS DE SERVIÇOS NO ÂMBITO DA AUDITORIA INTERNA**

A Lei Complementar nº 72/2019 estabelece que compete à Auditoria Interna, macrofunção do SICOI, por meio das funções de avaliação e de consultoria, examinar a gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, de forma independente e objetiva.

O serviço de consultoria acrescentado pela Lei Complementar supramencionada, foi regulamentado pelo Decreto Municipal nº 33.988/2021, o qual determina que as atividades de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão, e sua natureza e alcance devem ser acordados previamente com o órgão ou entidade municipal solicitante.

O serviço de consultoria deve ser solicitado formalmente pelos órgãos e entidades municipais ao Controlador Geral do Município, contemplando a natureza, o escopo e o prazo; e sua aprovação dar-se-á pelo Controlador, tendo como base a análise de admissibilidade realizada pelo Coordenador Central CCAU/CGM, sendo pactuado via

---

<sup>13</sup> Disponível em: <[file:///C:/Users/eduar/Downloads/ISSAI%20\(8\).pdf](file:///C:/Users/eduar/Downloads/ISSAI%20(8).pdf)>. Acesso em: 18 fev. 2022.

Termo de Compromisso para Prestação de Serviço de Consultoria, conforme modelo constante no Sistema de Gestão de Auditoria (SGA).

Se o serviço de consultoria requisitado for aceito pela CGM, deverá ser incluído no PAINT, pelo NUPLA.

Nesse contexto, a CCAU classifica os tipos de trabalho de acordo com cada função típica de auditoria interna, considerando os objetivos específicos e normas que lhes são aplicáveis, quais sejam:

- Tipos de Serviço de Avaliação:
  - a. Auditoria de Conformidade;
  - b. Auditoria Financeira ou de Demonstrações Contábeis;
  - c. Auditoria Operacional ou de Desempenho.
- Tipos de Serviço de Consultoria:
  - a. Aconselhamento;
  - b. Treinamento; e
  - c. Facilitação.

#### **4.2.1 Tipos de Serviços de Avaliação**

##### **4.2.1.1 Auditoria de Conformidade**

A ISSAI 400, item 12, dispõe que a auditoria de conformidade consiste na avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com normas aplicáveis identificadas como critérios. As auditorias de conformidade são realizadas para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada.<sup>14</sup>

A auditoria de conformidade do setor público tem por objetivo avaliar se as unidades auditáveis estão desempenhando suas atividades em conformidade com as normas que as conduzem. Tais normas podem ser com base em critérios formais, que estão relacionados à legalidade ou com base na legitimidade, princípios gerais que regem a boa gestão, a ética e a atuação dos agentes públicos, não necessariamente formalizados em lei.

Dessa forma, a CCAU, ao planejar uma auditoria de conformidade, inicialmente identifica o objeto e os critérios adequados, que podem ser leis ou princípios gerais. Após este conhecimento, a auditoria pode ser programada e ter o escopo determinado. E em seguida, os trabalhos de auditoria poderão ser iniciados,

---

<sup>14</sup> Disponível em: <[file:///C:/Users/anacr/Downloads/ISSAI\\_400.pdf](file:///C:/Users/anacr/Downloads/ISSAI_400.pdf)>. Acesso em: 20 jun. 2022

amparados pelos elementos básicos que auxiliam os auditores a produzirem os achados de auditoria.

O resultado da auditoria de conformidade será expresso em Relatório de Auditoria (REAUD), elaborado pela equipe técnica executora do trabalho, revisado pelos chefes e coordenador e encaminhado para as partes responsáveis, relacionadas no item 4.1.1 deste manual, após a homologação pelo controlador.

São características da auditoria de conformidade reconhecidas pela *ISSAI* 400 – Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade<sup>15</sup>:

- **Transparência** – refere-se a fornecer relatórios confiáveis sobre se os recursos foram administrados, a gestão exercida e os direitos dos cidadãos ao devido processo atendidos, conforme exigido pelas normas aplicáveis;
- **Accountability** – reportar desvios e violações a normas, de modo que ações corretivas possam ser tomadas e os responsáveis possam ser responsabilizados por suas ações;
- **Boa Governança** – identificar fragilidades e desvios de leis e regulamentos, bem como avaliar a legitimidade onde há insuficiência ou inadequação de leis e regulamentos.

#### **4.2.1.2 Auditoria Financeira ou de Demonstrações Contábeis**

De acordo com as Normas de Auditoria Governamental (NAG), auditoria contábil consiste no exame das demonstrações contábeis e outros relatórios financeiros com o objetivo de expressar uma opinião sobre a adequação desses demonstrativos em relação a estas NAG, aos Princípios de Contabilidade (PC), às Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), sejam elas profissionais ou técnicas, e à legislação pertinente.<sup>16</sup>

Os Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira dispõem que o objetivo da auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários previstos. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre as demonstrações financeiras.<sup>17</sup>

Portanto, compete aos Auditores da CCAU designados a realizar auditoria financeira ou de demonstrações contábeis:

---

<sup>15</sup> Disponível em: [file:///C:/Users/eduar/Downloads/ISSAI\\_400\\_Portugu\\_s%20-%20Vers\\_o%20final%20-%20julho2017%20\(8\).pdf](file:///C:/Users/eduar/Downloads/ISSAI_400_Portugu_s%20-%20Vers_o%20final%20-%20julho2017%20(8).pdf). Acesso em: 21 fev. 2022.

<sup>16</sup> Disponível em: < [Normas de Auditoria Governamental – NAGs | IRB - Instituto Rui Barbosa \(irbcontas.org.br\)](http://Normas.de.Auditoria.Governamental-NAGs-IRB-Instituto.Rui.Barbosa-irbcontas.org.br) >. Acesso em: 06 abr.22.

<sup>17</sup> Disponível em: [file:///C:/Users/eduar/Downloads/ISSAI\\_200\\_Portugu\\_s%20-%20Vers\\_o%20final%20-%20julho2017%20\(4\).pdf](file:///C:/Users/eduar/Downloads/ISSAI_200_Portugu_s%20-%20Vers_o%20final%20-%20julho2017%20(4).pdf). Acesso em: 21 fev. 2022.

- Examinar os registros contábeis e documentos auxiliares na coleta de informações e confirmações, que podem ser tanto os elaborados de forma manual quanto os que usam a tecnologia da informação (TI);
- Realizar procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto;
- Obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas;
- Verificar a efetividade e a aplicação de recursos externos, oriundos de agentes financeiros e organismos internacionais, por unidades ou entidades públicas executoras de projetos celebrados com aqueles organismos, com vistas a emitir opinião sobre a adequação e fidedignidade das demonstrações financeiras;
- Analisar os controles internos fundamentais para as demonstrações contábeis;
- Verificar os controles relevantes relacionados à conformidade com normas contábeis, bem como os relacionados ao monitoramento de desempenho em relação ao orçamento; dentre outros.

Portanto, conforme estabelece a Normas de Auditoria Governamental (NAG), em uma auditoria contábil, o profissional de auditoria governamental deverá verificar se as demonstrações contábeis e outros informes representam uma visão fiel e justa do patrimônio, envolvendo questões orçamentárias, financeiras, econômicas e patrimoniais, além dos aspectos de legalidade.

Vale ressaltar que os trabalhos de auditoria financeira ou de demonstrações contábeis programados pela CCAU podem ter escopo delimitando quais os elementos das demonstrações relativas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público, ou contas contábeis específicas, e, no que couber, à Contabilidade Societária, serão auditados. Dessa forma, os auditores não serão responsáveis pela análise de todas as peças contábeis do órgão/entidade em questão.

Após verificar as peças contábeis, a equipe de auditoria deve formar uma opinião sobre a conta contábil ou a demonstração financeira analisada. Tal conclusão deve estar fundamentada em normas de auditoria contábil e em princípios de contabilidade.

O produto final dessa auditoria é apresentado em Relatório de Auditoria (REAUD) para comunicar o resultado das avaliações e as evidências de auditoria obtidas.

#### 4.2.1.3 Auditoria Operacional ou de Desempenho

A ISSAI 3000 define auditoria operacional como o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento.<sup>18</sup>

Esses princípios são definidos pela ISSAI 300, conforme segue:<sup>19</sup>

- O princípio da economicidade significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço;
- O princípio da eficiência significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre recursos empregados e produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade;
- O princípio da efetividade diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos.

O principal objetivo da auditoria operacional é promover, construtivamente, a governança econômica, efetiva e eficaz. Ela também contribui para a *accountability* e transparência.<sup>20</sup>

Em consonância com os aspectos específicos da auditoria operacional, acima mencionados, a CCAU realiza serviço de avaliação com o objetivo de verificar se a administração atuou adequadamente na gestão de uma respectiva área, com fulcro nos princípios de economicidade, eficiência e efetividade.

Para programar esse tipo de auditoria, o NUPLA realiza um trabalho preliminar que inclui:

1. pesquisa para adquirir o conhecimento do objeto a ser auditado;
2. estudo prévio dos métodos de coleta e análise de dados que serão empregados;

---

<sup>18</sup> Disponível em:

<[file:///C:/Users/eduar/Downloads/ISSAI\\_3000\\_Portugu\\_s%20-%20Vers\\_o%20final%20-%20julho2017%20\(4\).pdf](file:///C:/Users/eduar/Downloads/ISSAI_3000_Portugu_s%20-%20Vers_o%20final%20-%20julho2017%20(4).pdf)> e <  
<https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

<sup>19</sup> Disponível em:

<[file:///C:/Users/eduar/Downloads/ISSAI\\_300\\_Portugue\\_s%20-%20Vers\\_o%20final%20-%20julho2017%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/eduar/Downloads/ISSAI_300_Portugue_s%20-%20Vers_o%20final%20-%20julho2017%20(2).pdf)> e  
<<https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

<sup>20</sup> ISSAI 300 (Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional). Disponível em:

<[file:///C:/Users/eduar/Downloads/ISSAI\\_300\\_Portugue\\_s%20-%20Vers\\_o%20final%20-%20julho2017%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/eduar/Downloads/ISSAI_300_Portugue_s%20-%20Vers_o%20final%20-%20julho2017%20(2).pdf)> e <  
<https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

3. levantamento preliminar de informações acerca do objeto em análise;
4. verificação da existência de indicadores de desempenho do objeto auditado; e
5. averiguação da disponibilidade dos dados necessários para o andamento da auditoria.

Tais procedimentos iniciais são importantes para a realização de auditoria de desempenho, todavia, não devem ser excessivamente padronizados, visto que esta espécie de auditoria não dispõe de critérios facilmente definidos, conforme ocorre nas auditorias de conformidade.

Esse tipo de atividade de avaliação requer que a comunicação com a unidade auditada seja mais frequente, razão pela qual a equipe de auditoria deve estar atenta para não comprometer a independência da auditoria e nem a imparcialidade do auditor. Esse contato consiste na troca de opiniões com a finalidade de produzir critérios para aplicar na avaliação do objeto, assim como aprimorar o acesso a fontes de informação e a dados e opiniões provenientes da entidade auditada.

O resultado da auditoria operacional está consubstanciado no Relatório de Auditoria (REAUD). Este documento fornece um diagnóstico da situação do objeto avaliado, com informações confiáveis que poderão ser utilizadas para tomar decisões; reduzir custos; simplificar a gestão; melhorar a qualidade e o volume dos serviços ou aprimorar a eficácia, o impacto ou os benefícios para a sociedade.

#### **4.2.1.4 Auditorias Combinadas**

A auditoria combinada consiste em incorporar aspectos financeiros, operacionais e/ou de conformidade em um único trabalho de auditoria. Essa prática é utilizada regularmente pela CCAU na execução das suas atividades. Por exemplo, o auditor pode conduzir a auditoria aplicando as normas e diretrizes adotadas tanto para os aspectos financeiros como para os operacionais e de conformidade, dependendo do objeto avaliado e do escopo do trabalho.

Tal procedimento adotado pela coordenadoria de auditoria converge com as boas práticas profissionais aplicadas internacionalmente, consoante pode-se inferir do posicionamento do *INTOSA*<sup>21</sup> que trata dos Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. As ISSAI nº 100 e 400 destacam que as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) têm a possibilidade de conduzir auditorias combinadas, abrangendo diversos aspectos, como financeiros, operacionais e de conformidade.

---

<sup>21</sup> Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadoras-superiores-ISSAI/>. Acesso em: 22 fev. 2022.

Essa abordagem não apenas promove uma avaliação mais abrangente e integrada das entidades auditadas, mas também reforça a importância de uma auditoria que vai além da verificação dos números, incorporando uma análise detalhada das operações e da conformidade com normas e regulamentos. Assim, a adoção desse procedimento pela coordenadoria reflete um compromisso com a transparência e a eficácia na fiscalização, contribuindo para a melhoria contínua na gestão pública.

Importante ressaltar os pontos que devem ser considerados nas auditorias combinadas, os quais estão descritos na **ISSAI 300 – Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional**:

14. Ao lidar com sobreposições entre tipos de auditoria (ou auditorias combinadas), os seguintes pontos devem ser considerados:

- Elementos da auditoria operacional podem ser parte de uma auditoria mais abrangente que também cubra aspectos de auditoria de conformidade e financeira.
- Caso ocorra uma sobreposição, todas as normas relevantes devem ser observadas. Talvez isso não seja viável em todos os casos, já que diferentes normas podem conter prioridades diferentes.
- Nesses casos, o objetivo primário da auditoria deve guiar os auditores quanto a que normas eles devem aplicar. Ao determinar se considerações sobre desempenho formam o objetivo primário do trabalho de auditoria, deve-se ter em mente que a auditoria operacional tem seu foco em atividades e resultados, em vez de focar relatórios ou contas, e que seu principal objetivo é promover economicidade, eficiência e efetividade, em vez de produzir um relatório sobre conformidade. **(Grifo nosso)**

O Quadro 2, demonstra sucintamente as características dos três principais tipos de auditoria (operacional, conformidade e financeira):

**QUADRO 2 – Características dos três principais tipos de auditoria**

| Características                                    | Auditoria operacional                           | Auditoria de conformidade                                                 | Auditoria financeira                                                                                      |
|----------------------------------------------------|-------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Conceitos-chave</b>                             | Economia, eficiência, eficácia, efetividade     | Conformidade com a lei                                                    | Demonstrações financeiras livres de erros                                                                 |
| <b>Objetivo</b>                                    | Contribuir para a melhoria da gestão pública    | Verificar que o gestor atuou de acordo com leis e normas                  | Aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários previstos                           |
| <b>Papel do auditor</b>                            | Avaliar o desempenho                            | Verificar se há discrepância entre a situação encontrada e a lei ou norma | Expressar opinião sobre a veracidade e precisão das demonstrações financeiras e verificar controles-chave |
| <b>Principais áreas de conhecimento do auditor</b> | Ciências sociais, análise de políticas públicas | Contabilidade e direito                                                   | Contabilidade                                                                                             |

| Características                                  | Auditoria operacional                                                                         | Auditoria de conformidade                                                         | Auditoria financeira                                                                               |
|--------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Crítérios</b>                                 | Normas legais, boas práticas, valores profissionais, modelos, experiências                    | Normas legais                                                                     | Marco das informações financeiras e marco legal                                                    |
| <b>Funcionamento esperado do objeto auditado</b> | Atividades executadas da melhor maneira possível                                              | Atividades de acordo com as normas                                                | Demonstrações financeiras de acordo com o marco de informações financeiras aplicável               |
| <b>Exemplo</b>                                   | Auditoria operacional para elaborar um diagnóstico de obras de escolas municipais paralisadas | Auditoria de conformidade para avaliar as formalidades das licitações e contratos | Auditoria contábil para avaliar o Balanço Patrimonial de uma entidade da PMS (definir o exercício) |

Fonte: Adaptado do novo Manual de Auditoria Operacional do TCU, Edição de 2020<sup>22</sup>

## 4.2.2 Tipos de Serviços de Consultoria

### 4.2.2.1 Aconselhamento

Segundo o Manual de Orientações Técnicas de Auditoria Interna da Controladoria Geral da União (MOT/CGU), os serviços de aconselhamento caracterizam-se pela proposição de orientações em resposta a questões formuladas pela gestão. Podem decorrer de mudanças de cenário (externo e/ou interno) das organizações. Tais serviços não se destinam a responder questionamentos que ensejem pedidos de autorização ou de aprovação, como “posso fazer?” e “sim ou não?”, pois a tomada de decisão é competência exclusiva do gestor, devendo essa atividade ser mais uma fonte de informações a subsidiar sua decisão.<sup>23</sup>

O MOT/CGU também informa que o processo de realização de consultoria, principalmente os trabalhos de aconselhamento, tem o fluxo similar ao de um trabalho de avaliação.<sup>24</sup>

Dessa forma, a CCAU, corroborando com o MOT/CGU, a consultoria deve observar as orientações previstas para as fases de planejamento, execução, comunicação dos resultados, monitoramento e procedimentos a serem adotados, as quais devem ser aplicadas, quando apropriado.

Nesse sentido, o Decreto Municipal nº 33.988/2021, estabelece que as atividades de aconselhamento serão exercidas pelos auditores internos para auxiliar os órgãos e entidades solicitantes na sua estruturação e fortalecimento das linhas de atuação do controle interno. Ademais, essa coordenadoria assegura que os serviços de aconselhamento não implicam na assunção de quaisquer responsabilidades pelas

<sup>22</sup> Disponível em:

<[https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual\\_auditoria\\_operacional\\_4\\_edicao.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf)>.

Acesso em: 07 abr. 2022.

<sup>23</sup> Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>>. Acesso em: 06 abr. 2022.

<sup>24</sup> Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>>. Acesso em: 06 abr. 2022.

decisões que vierem a ser adotadas pelos gestores competentes, bem como não representam ingerência na gestão do órgão ou entidade.

Exemplos de atividades de assessoramento:

1. Desenhar ou revisar controles de gestão de uma área;
2. Propor ações para os órgãos e entidades que solicitam orientação durante o desenvolvimento ou melhoria de políticas, procedimentos, processos;
3. Apoiar no desenvolvimento de sistemas informatizados; e
4. Orientar e propor normas para atividades de gestão de riscos e controles internos.

#### **4.2.2.2 Treinamento**

Serviços de treinamento decorrem da identificação, pelos auditores ou pelos gestores, de oportunidades ou de necessidades de melhoria em processos de trabalho que podem ser proporcionadas por meio de atividades de capacitação conduzidas pela Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG). Não obstante, para se caracterizar como um serviço de consultoria, os treinamentos devem ter como objetivo o aperfeiçoamento dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e a implementação de controles internos na organização.<sup>25</sup>

Sob o mesmo aspecto, a CCAU realiza serviços de consultoria dessa natureza para promover capacitações e orientações no âmbito do SICOI. Os treinamentos são para propor melhorias dos controles internos e não acarretam interferências das auditorias internas, na tomada de decisões ou ações que façam parte das responsabilidades da gestão.

Exemplos de atividades de treinamento:

1. Realizar seminários, cursos e capacitação de agentes públicos sobre assuntos relativos às atividades de controle interno, gestão de riscos e auditoria;
2. Aplicar a técnica de *benchmarking* em áreas internas ou outras organizações, para identificar boas práticas e disseminá-las; e
3. Analisar projetos e trabalhos realizados pela organização, assim como experiências exitosas, como base para efetivação de outros projetos e a incorporação e repasse de melhorias.

#### **4.2.2.3 Facilitação**

Os serviços de facilitação têm como base os conhecimentos dos auditores internos relativos à governança, ao gerenciamento de riscos e aos controles internos. Nessa atividade, os auditores internos governamentais utilizam seus conhecimentos para

---

<sup>25</sup> Disponível em: < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815> >. Acesso em: 06 abr. 2022.

facilitar discussões sobre esses temas, sendo necessário, portanto, um maior envolvimento com a atividade em questão. Consequentemente, também ao realizar serviços dessa natureza, o auditor interno governamental deve abster-se de assumir qualquer responsabilidade que seja da gestão da Unidade Auditada.<sup>26</sup>

Dessa forma, para a CCAU desenvolver atividade de facilitação, o escopo é acordado previamente com o órgão ou entidade municipal solicitante e a equipe técnica deve ter experiência acerca do assunto abordado, visando agregar valor e aperfeiçoar os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles da organização.

**Ressalta-se que esse serviço também não deve conduzir aos membros da equipe técnica a função de tomador de decisão.** Essa atribuição será sempre de responsabilidade dos gestores do órgão ou entidade municipal, que são livres para aceitar ou rejeitar as orientações ou recomendações resultantes da atividade de facilitação.

Exemplos de atividades de facilitação:

1. Contribuir com os gestores acerca do processo de avaliação de riscos;
2. Identificar e aplicar metodologias de gestão de riscos e de controles;
3. Facilitar a autoavaliação de controles da gestão;
4. Participar de força-tarefa para redesenho de controles e procedimentos;
5. Contribuir na construção de normativos; e
6. Atuar como mediador entre a gestão e auditores independentes, controles externos, agências reguladoras e outros em questões relacionadas a controles.

#### **4.2.2.4 Consultorias Combinadas**

Na CCAU os tipos de serviços de consultoria também podem ser combinados. Tal procedimento está em consonância com o MOT/CGU, pois esse dispõe que embora exista uma clara delimitação entre os objetivos dos tipos de consultoria, eles não são mutuamente excludentes, podendo coexistir em um mesmo trabalho.

O Quadro 3, descreve exemplo de objetivo geral para cada um dos tipos de serviço de consultoria destacados neste manual:

---

<sup>26</sup> Disponível em: < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815> >. Acesso em: 06 abr. 2022.

**QUADRO 3 – Exemplo de objetivo geral dos serviços de consultoria**

| <b>Tipo de Serviço Consultivo</b> | <b>Objetivo Geral</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | <b>Produto final*</b> |
|-----------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| Aconselhamento                    | Manifestar acerca da possibilidade de prorrogação dos contratos de serviços contínuos sem dedicação exclusiva de mão de obra, sem a necessária realização de pesquisa de preços, para comprovação das condições vantajosas justificadoras da prorrogação, conforme solicitação formulada pelo órgão/entidade para esta CGM. | Parecer Técnico       |
|                                   | Apoiar na elaboração de minuta de normas para atividades de gestão de riscos e controles internos, conforme solicitação formulada pelo órgão/entidade para esta CGM.                                                                                                                                                        | Trabalho Técnico      |
| Treinamento                       | Disseminar conhecimento sobre reequilíbrio econômico-financeiro dos contratos administrativos, conforme acordado previamente com o órgão/entidade solicitante.                                                                                                                                                              | Trabalho Técnico      |
| Facilitação                       | Facilitar a implantação dos processos de Gestão de Riscos no órgão/entidade, conforme acordado previamente com o solicitante.                                                                                                                                                                                               | Trabalho Técnico      |

\* O produto final da consultoria pode variar significativamente na forma e no conteúdo, de acordo com a natureza do trabalho (Aconselhamento, Treinamento e Facilitação) e deve registrar informações gerais ou uma avaliação crítica das entregas realizadas ou dos resultados alcançados, podendo ser um Parecer Técnico ou Trabalho Técnico.

### **4.2.3 Auditoria Especial**

A auditoria especial consiste em um serviço de avaliação decorrente de demanda extraordinária específica, que pode ser oriunda de solicitação de autoridades municipais ou proveniente de denúncias.

As demandas especiais não estão previstas inicialmente no PAINT. Tais questões serão avaliadas pelo Controlador, e uma vez aprovadas, serão encaminhadas ao coordenador da CCAU, que definirá, juntamente com o Controlador, o momento oportuno para o desenvolvimento dos trabalhos, respeitando a capacidade instalada (disponibilidade de recursos humanos, materiais, tecnológicos, dentre outros), em observância à legislação municipal vigente. Se for decidido que a atividade será realizada no exercício corrente, essa auditoria será incorporada ao plano anual em andamento; caso contrário, tal atividade será incluída no PAINT do exercício seguinte.

As auditorias especiais aprovadas pelo Controlador, consoante estabelecido no regimento da CGM, serão programadas pelo NUPLA e incluídas no PAINT, observando as normas técnicas de auditoria e os procedimentos usuais aplicáveis aos órgãos e entidades governamentais. Além disso, compete ao NUPLA programar tais auditorias, que serão classificadas de acordo com as especificidades das auditorias, quais sejam:

- Auditoria Especial de Conformidade;
- Auditoria Especial Financeira;
- Auditoria Especial Operacional;
- Auditoria Especial Combinada.

#### 4.2.4 Auditoria de Monitoramento

A Auditoria de Monitoramento consiste em ações de verificação das providências adotadas para atendimento das recomendações emitidas nos trabalhos de auditoria. Consistem na observação crítica ou identificação da situação, executadas de forma contínua, a fim de identificar mudanças no nível de desempenho requerido ou esperado. Monitoramento também pode ser aplicado a riscos, a controles, à estrutura de gestão de riscos e ao processo de gestão de riscos.<sup>27</sup>

O processo de monitoramento contribui para assegurar a efetividade das atividades de auditoria e será tratado de forma detalhada em um capítulo específico deste Manual.

### 4.3 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

De acordo com as Normas de Auditoria Governamental (NAG), os procedimentos de auditoria consistem nas ações, atos e técnicas sistematicamente ordenados, em sequência racional e lógica, a serem executados durante os trabalhos. Indicam ao profissional de auditoria governamental o que e como fazer para realizar seus exames, pesquisas e avaliações, e como obter as evidências comprobatórias necessárias para a consecução dos objetivos dos trabalhos e para suportar a sua opinião.<sup>28</sup>

Nessa mesma linha de pensamento, o MOT/CGU acrescenta que o procedimento de auditoria permite responder a uma questão de auditoria definida na fase de planejamento do trabalho.<sup>29</sup>

Assim, a equipe técnica da CCAU, a partir da fase de planejamento, define os procedimentos de auditoria de acordo com a natureza da atividade (avaliação ou consultoria), a extensão e a época do trabalho. Tais procedimentos visam obter, principalmente, evidências suficientes e adequadas que fundamentem suas conclusões, bem como estruturar ou revisar processos para sugerir ao órgão/entidade municipal controles internos mais eficazes e eficientes.

Vale acrescentar que compete à CCAU, mediante o NUPLA, elaborar estudos e propostas visando o aperfeiçoamento das normas e procedimentos de auditoria, conforme dispõe o regimento da CGM.

#### 4.3.1 Natureza do Procedimento

O MOT/CGU<sup>30</sup> dispõe que a natureza do procedimento de auditoria se refere a sua finalidade e a seu tipo.

---

<sup>27</sup> Disponível em: < [Glossario termos controleexterno \(11\).pdf](#) >. Acesso em: 22 fev. 2022.

<sup>28</sup> Disponível em: < [https://irbcontas.org.br/biblioteca/normas-de-auditoria-governamental-nags/](#) >. Acesso em: 22 fev. 2022.

<sup>29</sup> Disponível em: < [https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815](#) >. Acesso em 22 fev. 2022.

<sup>30</sup> Disponível em: < [https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815](#) >. Acesso em: 22 fev. 2022.

No tocante à finalidade, consideram-se os testes de controle, subdivididos em testes de desenho e implementação e testes de efetividade operacional<sup>31</sup>; e os procedimentos substantivos, subdivididos em testes de detalhes e procedimentos analíticos substantivos.

Com relação ao tipo, tem-se a inspeção, confirmação externa, recálculo, observação, indagação, procedimentos analíticos, reexecução, entre outros. Os procedimentos classificados por "tipo" são também conhecidos como "técnicas de auditoria".

Assim dizendo, a natureza dos procedimentos de auditoria diz respeito ao que fazer (testes de controle ou procedimentos substantivos) e como fazer (técnicas de auditoria) para testar determinado assunto de auditoria.

#### **4.3.1.1 Testes de Controle**

De acordo com a NBC TA 330 (R1), que dispõe acerca da resposta do auditor aos riscos avaliados, o teste de controle é o procedimento de auditoria planejado para avaliar a efetividade operacional dos controles na prevenção ou detecção e correção de distorções relevantes no nível de afirmações.<sup>32</sup>

Os testes de controle são também denominados “testes de observância”, “testes de procedimentos” ou, ainda, “testes de conformidade”. Eles consistem em verificar, aplicando os procedimentos de auditoria planejados, se os controles-chave, considerados como tais pelo auditor, são bem concebidos, funcionam adequadamente e foram aplicados com eficiência e eficácia, durante o período coberto pela auditoria.<sup>33</sup>

Os testes de controle se subdividem em dois grupos: testes de desenho e implementação e testes de efetividade operacional.

##### **4.3.1.1.1 Testes de Desenho e de Implementação**

Os testes de desenho e implementação são testes de controle realizados na fase de planejamento e têm como finalidade avaliar o risco de controle. Esses testes contribuem para a avaliação preliminar do risco de distorção relevante ou do risco residual, que será levado em conta ao definir a abordagem da auditoria. A abordagem pode ser puramente substantiva ou uma combinação de testes de efetividade operacional dos controles internos com testes substantivos.<sup>34</sup>

Esse tipo de teste geralmente inclui exames passo a passo (reexecução ou *walkthrough*), análise de mapas de processos, fluxogramas e, quando são esperados,

---

<sup>31</sup> Disponível em: <[file:///C:/Users/eduar/Downloads/Glossario\\_termos\\_controleexterno%20 2 %20\(1\).pdf](file:///C:/Users/eduar/Downloads/Glossario_termos_controleexterno%202_2020(1).pdf)>. Acesso em: 04 mar. 2022

<sup>32</sup> Disponível em: < [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA330\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA330(R1).pdf) >. Acesso em: 23 fev. 2022.

<sup>33</sup> Informação extraída do material disponibilizado no curso Auditoria Baseada em Risco – Etapa I, promovido pelo Instituto Serzedello Corrêa – Escola Superior do TCU.

<sup>34</sup> Disponível em: <[file:///C:/Users/eduar/Downloads/Glossario\\_termos\\_controleexterno%20 2 %20\(1\).pdf](file:///C:/Users/eduar/Downloads/Glossario_termos_controleexterno%202_2020(1).pdf)>. Acesso em: 04 mar. 2022.

determinados controles-chaves em certas áreas, a aplicação de questionários de avaliação de controle interno (QACI), com vistas a avaliar a adequada concepção e a efetiva implementação de controles para mitigar os riscos.

#### **4.3.1.1.2 Testes de Efetividade Operacional**

Testes de efetividade operacional são testes de controle realizados na fase de execução dos trabalhos para verificar se o controle é efetivamente aplicado a todas as transações e têm operado de forma contínua e eficiente durante todo o período coberto pela auditoria, corroborando risco de controle atribuído na avaliação preliminar do risco de distorção relevante ou risco residual realizada na fase de planejamento.<sup>35</sup>

Vale ressaltar que devido à quantidade e complexidade de informações sobre testes de controle, a CCAU orienta aos interessados a consulta à Resolução do Conselho Federal de Contabilidade 2016/NBCTA330 (R1), visando o aprofundamento, especialmente acerca da natureza e extensão dos testes de controle.

Em resumo, a equipe técnica da CCAU pode utilizar, conforme o caso, os seguintes **testes de controle** para verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos:

- ✓ observação direta dos mecanismos de controle em funcionamento;
- ✓ exame de documentos, previamente selecionados, para confirmar se o procedimento foi adequadamente aplicado ao longo de todo o período;
- ✓ revisão de transações, com vistas a confirmar que possuem evidência de terem sido objeto de verificação e controle;
- ✓ entrevista ou aplicação de questionário para avaliar o controle interno;
- ✓ dentre outros.

#### **4.3.1.2 Testes Substantivos**

Acompanhando as definições constantes na NBC TA 330 (R1), teste substantivo é o procedimento de auditoria planejado para detectar distorções relevantes no nível de afirmações. Os procedimentos substantivos incluem:<sup>36</sup>

- (a) testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações); e
- (b) procedimentos analíticos substantivos.

Acrescenta-se ao conceito supramencionado o que dispõe as Normas de Auditoria Governamental (NAG): teste substantivo consiste no exame praticado pelo profissional de auditoria governamental com a preocupação de obter competente e

---

<sup>35</sup> Disponível em: <[file:///C:/Users/eduar/Downloads/Glossario\\_termos\\_controleexterno%202\\_%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/eduar/Downloads/Glossario_termos_controleexterno%202_%20(1).pdf)>. Acesso em: 04 mar. 2022.

<sup>36</sup> Disponível em: <[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA330\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA330(R1).pdf)>. Acesso em: 04 mar. 2022.

razoável evidência comprobatória da validade e propriedade material do tratamento de eventos e transações pelo ente público. A ênfase é na obtenção de evidências detalhadas.<sup>37</sup>

#### **4.3.1.2.1 Testes de Detalhes**

Os testes comprobatórios de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações) são todos os procedimentos substantivos adicionais de auditoria, que não testes de controle ou procedimentos analíticos substantivos, aplicados a itens individuais selecionados para comprovar o saldo de uma conta ou analisar uma transação.<sup>38</sup>

De acordo com o MOT/CGU, testes de detalhes (também denominados testes de transações e saldos) se referem ao exame de registros contábeis e das operações/documentos que lhes deram origem, bem como à conformidade dos atos administrativos.

#### **4.3.1.2.2 Testes de Procedimentos Analíticos Substantivos**

O MOT/CGU esclarece que procedimentos analíticos substantivos (também denominados revisões analíticas) envolvem a utilização de comparações para avaliar adequação – comparando, por exemplo, o saldo de uma conta com dados não financeiros a ela relacionados.

Adiciona-se a essa informação o que dispõe Longo (2011, apud Instituto Serzedello Corrêa – Escola Superior do TCU, 2018, p. 13 <sup>39</sup>, conforme segue:

Procedimentos analíticos substantivos (também chamados de procedimentos de revisão analítica) – compreendem o cálculo de variações, de relações entre dados financeiros e não financeiros e outras análises (ex.: real x orçado; real do período corrente x real do período anterior; análises verticais e horizontais), para identificar mudanças inesperadas e áreas nas quais o desempenho do objeto auditado não corresponde às expectativas do auditor.

Ao utilizar procedimentos analíticos, é importante que o auditor entenda os principais indicadores que os administradores consideram relevantes para monitorar o desempenho do objeto, uma vez que pressões para atingir metas podem motivar a administração a agir para melhorar o desempenho, distorcendo as informações do objeto (LONGO, 2011, p. 145; ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

---

<sup>37</sup> Disponível em:

< <https://irbcontas.org.br/biblioteca/normas-de-auditoria-governamental-nags/> >. Acesso em: 04 mar. 2022.

<sup>38</sup> Disponível em: <[file:///C:/Users/eduar/Downloads/Glossario\\_termos\\_controleexterno%20 2\\_%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/eduar/Downloads/Glossario_termos_controleexterno%202_%20(1).pdf)>. Acesso em: 04 mar. 2022.

<sup>39</sup> Tribunal de Contas da União, Curso ABR-Etapa I-Unid2-Obtenção de Segurança em Auditoria, ISC- Escola Superior TCU, 2018.

Em síntese, a equipe técnica da CCAU pode aplicar, conforme o caso, os seguintes **testes substantivos** para a obtenção de evidências suficientes, exatas e válidas dos dados produzidos:

- ✓ verificar ocorrência e registros das transações e saldos financeiros e contábeis;
- ✓ observar a conformidade dos atos administrativos;
- ✓ cotejar saldo de uma conta com dados não financeiros a ele relacionados;
- ✓ realizar contagem física de estoque;
- ✓ testar a movimentação de estoque;
- ✓ analisar as faturas (de fornecedores) pagas;
- ✓ dentre outros.

#### **4.3.1.3 Aspectos Gerais dos Testes de Controles e Testes Substantivos**

A equipe técnica da CCAU deve aplicar os testes de controle visando verificar se os procedimentos de controle interno da unidade auditada são confiáveis e consistentes. Além disso, os auditores devem observar se os controles analisados dependem de outros controles (controles indiretos), se positivo, é necessário ampliar seus respectivos testes.

Após análise do controle interno do órgão/entidade auditado, concluindo ser este adequado, os testes substantivos devem ser reduzidos, concentrando-os nas áreas onde os riscos de ocorrência de erros não são suficientemente prevenidos pelo sistema de controle.

Caso a equipe técnica conclua, depois de efetuados todos os testes de controle, que não é aconselhável confiar em determinado controle interno, deverá averiguar a existência de controle alternativo que satisfaça aos seus propósitos e no qual possa confiar, ou ampliar consideravelmente seus testes substantivos. Em regra, a extensão de um teste substantivo será tanto menor quanto melhor for o controle interno existente no sistema objeto de análise.

Vale ressaltar que os testes substantivos complementam os testes de controle, visto que, a partir da análise dos controles internos, o auditor avalia a extensão dos trabalhos, bem como define e aplica os testes substantivos, visando constatar a fidedignidade das operações e registros produzidos pela unidade auditada.

É importante mencionar a orientação de Longo (2011, p. 184, apud Instituto Serzedello Corrêa – Escola Superior do TCU, 2018, p. 14)<sup>40</sup>: não existe abordagem de auditoria que só inclua testes de controle, seja qual for a abordagem de auditoria adotada ou o

---

<sup>40</sup> Tribunal de Contas da União, Curso ABR-Etapa I-Unid2-Obtenção de Segurança em Auditoria, ISC- Escola Superior TCU, 2018, p.14.

nível dos riscos avaliados. As normas de auditoria exigem sempre a realização de testes substantivos.

#### **4.3.1.4 Tipos de Procedimentos ou Técnicas de Auditoria**

Técnicas de auditoria consistem na estratégia, forma, processo ou maneira de realizar a obtenção e tratamento de dados e informações em auditoria, para subsidiar o planejamento dos trabalhos e coletar diferentes tipos de evidência de auditoria.<sup>41</sup>

Os procedimentos classificados como técnicas de auditoria também são conhecidos por tipo. É prudente que a equipe técnica aplique diferentes tipos de procedimentos a fim de obter evidências eficazes e suficientes para dar suporte aos resultados da auditoria.

As técnicas a serem utilizadas nos trabalhos de avaliação e de consultoria são definidas a partir da fase de planejamento. Independentemente do tipo de serviço, o auditor pode escolher técnicas e estratégias semelhantes, desde que não perca a objetividade e zelo profissional, visto que ambas as funções de auditoria não se opõem e têm como finalidade fundamental agregar valor à gestão.

Nos tópicos a seguir serão apresentadas técnicas de auditoria que servem de guia para o auditor e foram baseadas nas orientações constantes no MOT/CGU. Todavia, o presente manual não expõe todos os tipos de procedimentos existentes.

Por fim, caso a equipe perceba que essas técnicas não sejam suficientes para a execução das atividades, o auditor pode pesquisar outros tipos, bem como aplicar mais de um tipo na mesma atividade, de forma que se complementem, pois uma técnica não exclui outra.

##### **4.3.1.4.1 Técnicas de Verificação Documental (Análise Documental)**

A análise documental compreende o exame de documentos internos, produzidos pela própria unidade auditada; e externos, produzidos por terceiros, com a finalidade de verificar a evidência que apoia uma transação ou operação.

Essa técnica envolve verificar os documentos internos e externos para comprovar a sua veracidade, atentando para a autenticidade, normalidade, aprovação e oficialidade, observando os seguintes aspectos:<sup>42</sup>

---

<sup>41</sup> Disponível em: < [file:///C:/Users/eduar/Downloads/Glossario\\_termos\\_controleexterno%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/eduar/Downloads/Glossario_termos_controleexterno%20(2).pdf) >. Acesso em: 07 mar. 2022.

<sup>42</sup> Disponível em: < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815> >. Acesso em: 07 mar. 2022.

**Autenticidade:** se a documentação é fidedigna e merece confiabilidade;

**Normalidade:** se a transação se refere à operação normalmente executada naquele contexto e se está de acordo com os objetivos e normativos da Unidade Auditada;

**Aprovação:** se a operação e os documentos examinados foram aprovados por pessoa autorizada;

**Oficialidade:** se os registros foram preenchidos corretamente (datas, destinatários...) e, nos casos de documentos oficiais, se existe o registro em órgão competente.

#### **4.3.1.4.2 Técnica de Confirmação Externa (Circularização)**

A circularização é considerada um procedimento manual que consiste na obtenção de informações, por escrito, de uma fonte independente da organização examinada, com vistas à confirmação e segurança quanto à autenticidade de um dado levantado pela Auditoria que influencia a suficiência da evidência de auditoria, a qual está relacionada à extensão ou à quantidade dos exames.

Essa técnica é muito utilizada para verificar saldos contábeis, a exemplo de consulta a bancos de transações bancárias, bem como confirmar com terceiros os serviços prestados por parte da empresa contratada pela unidade auditada, entre outras.

#### **4.3.1.4.3 Técnica de Verificação Física (Inspeção)**

A Inspeção física consiste na verificação “*in loco*” de bens ou qualquer outro objeto de auditoria, visando conferir sua existência e/ou seus atributos (estoques, estado de conservação, prazo de validade, bens móveis ou imóveis).<sup>43</sup>

A verificação física é uma técnica aplicada rotineiramente nos trabalhos desenvolvidos pela CCAU, uma vez que a equipe sempre examina registros, documentos e bens tangíveis com a finalidade de demonstrar a sua existência e autenticidade.

#### **4.3.1.4.4 Técnicas de Verificação Visual (Observação)**

A observação consiste no exame de processo ou procedimento executado por outros, por exemplo, a observação pelo auditor da contagem do estoque pelos empregados da entidade ou da execução de atividades de controle. A observação fornece evidência de auditoria acerca da execução de processo ou procedimento, mas é limitada ao ponto no tempo em que a observação ocorre e pelo fato de que o ato de

---

<sup>43</sup> Disponível em: <[file:///C:/Users/eduar/Downloads/Glossario\\_termos\\_controleexterno%20\(12\).pdf](file:///C:/Users/eduar/Downloads/Glossario_termos_controleexterno%20(12).pdf)>. Acesso em: 07 mar. 2022.

ser observado pode afetar a maneira como o processo ou procedimento é executado.<sup>44</sup>

De acordo com o MOT/CGU, os elementos da observação consistem em: a) identificação da atividade específica a ser observada; b) observação da sua execução; c) comparação do comportamento observado com os padrões; d) avaliação e conclusão.

A equipe de auditoria pode utilizar essa técnica de verificação visual, todavia, com prudência, pois, a aplicação desse tipo de procedimento pode ocasionar fragilidades, uma vez que o auditado pode realizar sua tarefa com mais dedicação simplesmente porque ele está sendo observado e há limitação do tempo. Dessa forma, as evidências coletadas por esse meio devem ser validadas com a combinação de outras técnicas de auditoria.

#### **4.3.1.4.5 Técnicas de Verificação Verbal (Indagação)**

A indagação escrita ou oral consiste na formulação de perguntas com a finalidade de obter informações, dados e explicações que contribuam efetivamente para o alcance dos objetivos do trabalho de auditoria. Normalmente é utilizada para obter informações complementares ou para compreender fatos que não puderam ser esclarecidos por meio de outras técnicas de auditoria. Pode ser utilizada interna ou externamente à Unidade Auditada.<sup>45</sup> A forma escrita é geralmente denominada questionário e a oral, entrevista.

A equipe técnica, ao realizar a entrevista, deve coletar as informações ou os esclarecimentos junto a pessoas conhecedoras de situações de seu interesse. Compreende um instrumento bastante utilizado, devendo ser a entrevista planejada de forma apropriada e conduzida de forma produtiva, a fim de que seja obtida a informação desejada.

O MOT/CGU expõe diferentes tipos de entrevista:<sup>46</sup>

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

---

<sup>44</sup> Disponível em: <[file:///C:/Users/eduar/Downloads/Glossario\\_termos\\_controleexterno%20\(12\).pdf](file:///C:/Users/eduar/Downloads/Glossario_termos_controleexterno%20(12).pdf)>. Acesso em: 26 abr. 2022.

<sup>45</sup> Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>>. Acesso em: 07 mar. 2022.

<sup>46</sup> Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>>. Acesso em: 26 abr. 2022.

c) estruturada: baseada em roteiro fixo, com perguntas bem definidas.

A CCAU define alguns aspectos importantes que devem ser observados pela equipe de auditoria na aplicação da técnica de entrevista, quais sejam:

- ✓ a equipe deve elaborar previamente o roteiro da entrevista;
- ✓ a equipe deve se identificar adequadamente ao entrevistado, explicar o propósito de sua entrevista, de modo a esclarecer eventuais dúvidas;
- ✓ a equipe deve se comportar de forma educada, prestativa, discreta e objetiva;
- ✓ a sua postura deve ser a de buscar informações, estimulando o debate e as contra argumentações, a fim de que o entrevistado coopere com o trabalho;
- ✓ é conveniente que o número de entrevistadores seja de, no mínimo, dois auditores, evitando-se o seu excesso, para não colocar o entrevistado na defensiva e prejudicar a qualidade das informações prestadas;
- ✓ caso a opinião do entrevistado seja relevante e colabore com outras evidências já detectadas, deve ser relatada, a fim de subsidiar as conclusões a serem formuladas;
- ✓ antes de terminar a entrevista, a equipe deve, oralmente, transmitir para o entrevistado um resumo das informações relevantes obtidas, com intuito de levantar outras consideradas pertinentes, bem como comunicar sua interpretação acerca das respostas do entrevistado;
- ✓ ao término da entrevista, a equipe de auditoria deve redigir as respostas do entrevistado com relação aos questionamentos realizados;
- ✓ em seguida, a equipe deve submeter o resultado da entrevista formalmente ao entrevistado, com intuito de obter sua ratificação, sendo importante estabelecer um prazo para essa confirmação;
- ✓ a confirmação deve ser, prioritariamente, com a assinatura do entrevistado, sendo dispensada essa formalidade se o entrevistado, no momento da entrevista, apresentar documento que fundamenta sua resposta. Tal confirmação protege o auditor em caso de eventual controvérsia;
- ✓ o encaminhamento do resultado da entrevista para o entrevistado pode ser presencial ou por e-mail.
- ✓ o resultado da entrevista, mesmo assinada pela pessoa entrevistada, representa somente uma opinião ou um dado que merece ser respaldado por outros documentos, de modo a assegurar a sua confiabilidade; e não anula a necessidade de verificar a informação por outros meios;

- ✓ caso as respostas coletadas na entrevista forneçam informações divergentes das que foram obtidas aplicando-se outras técnicas, a equipe, se julgar necessário, poderá acrescentar outro tipo de procedimento, com a finalidade de obter evidência que ratifique ou não aquelas alcançadas por meio da entrevista.

No que tange à indagação escrita, o auditor deve elaborar um questionário contendo uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas pelos entrevistados por escrito, geralmente sem a presença dos auditores. Os questionários podem ser entregues pessoalmente ou por outros meios, como correio, e-mail ou formulários eletrônicos. Nessa modalidade, os entrevistados preenchem as informações solicitadas, que são recolhidas em uma base de dados preparada para essa finalidade.<sup>47</sup>

De forma similar ao que ocorre na elaboração das entrevistas, o bom questionário de auditoria deve ser precedido de uma adequada etapa de planejamento. A seguir, com base em referências da área de metodologia científica, listamos seis etapas para elaborar um questionário de auditoria adequado.<sup>48</sup>

1. Rever as questões e subquestões de auditoria, assegurando que os questionamentos estejam alinhados aos objetivos do trabalho;
2. Arrolar as informações a serem coletadas;
3. Formular as perguntas com base na lista de informações do item anterior;
4. Ordenar as perguntas;
5. Cuidar dos aspectos visuais do questionário;
6. Realizar um ou mais testes antes de enviar o questionário aos respondentes.

A indagação escrita pode ter questões abertas (permitem que as pessoas respondam livremente) e fechadas (apresentam um número limitado de alternativas de resposta). No quadro a seguir, são apresentadas algumas características e finalidades diferentes entre os tipos de questionários:

**QUADRO 4 – Características e finalidades diferentes entre questões abertas e fechadas<sup>49</sup>**

| Questões abertas                                                              | Questões fechadas                                                         |
|-------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|
| Formulação das questões não requer conhecimento prévio aprofundado do objeto. | Formulação das questões requer conhecimento prévio aprofundado do objeto. |
| Natureza mais exploratória e menos avaliativa.                                | Natureza mais avaliativa e menos exploratória.                            |

<sup>47</sup> ENAP – Escola Nacional de Administração Pública; Curso Técnicas de Auditoria Interna Governamental - Módulo 4 (Técnica de obtenção de evidência testemunhal), 2020. Disponível em: < <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5146> >. Acesso em: 07 mar. 2022.

<sup>48</sup> Idem. Disponível em: < <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5146> >. Acesso em: 07 mar. 2022.

<sup>49</sup> ENAP – Escola Nacional de Administração Pública; Curso Técnicas de Auditoria Interna Governamental - Módulo 4 (Técnica de obtenção de evidência testemunhal), 2020. Disponível em: < <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5146> >. Acesso em: 10 mar. 2022.

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

Fonte: Curso ENAP – Técnicas de Auditoria: Módulo 4 (Técnica de obtenção de evidência testemunhal).

Salienta-se que tanto a entrevista quanto o questionário podem suscitar a apresentação de documentos para comprovação das respostas.

#### 4.3.1.4.6 Técnicas de Obtenção da Evidência Analítica

##### 4.3.1.4.6.1 Reexecução

De acordo com a NBC TA 500 (R1) – Evidência de Auditoria, a reexecução envolve a execução independente pelo auditor de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da entidade.<sup>50</sup>

A Norma 2320 do IIA afirma que a reexecução é um procedimento manual simples de auditoria para coletar informações, em que os auditores internos testam a precisão de um controle repetindo a tarefa, o que pode oferecer evidências diretas da eficácia operacional do controle.

De acordo com essa técnica, o auditor executa, novamente, procedimentos, cálculos, atividades de controle etc., a fim de testar os sistemas, processos e controles internos, confirmando, assim, a veracidade, a correção e a legitimidade dos atos/fatos registrados. De forma diversa da observação, em que o empregado/servidor da Unidade Auditada realiza os procedimentos e é observado pelo auditor, aqui o auditor executa os procedimentos e colhe, diretamente, informações acerca da sua adequabilidade, e da legitimidade e veracidade dos dados.<sup>51</sup>

##### 4.3.1.4.6.2 Recálculo

Conforme a NBC TA 500 (R1), o recálculo consiste na verificação da exatidão matemática de documentos ou registros. O recálculo pode ser realizado manual ou eletronicamente.<sup>52</sup>

<sup>50</sup> Conselho Federal de Contabilidade- CFC, Norma Brasileira de Contabilidade NBC TA 500 (R1), 2016. Disponível em: < [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA500\(R1\)](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA500(R1)) >. Acesso em: 10 mar. 2022.

<sup>51</sup> CGU, Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal – MOT, 2017. Disponível em: < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815> >. Acesso em: 10 mar. 2022.

<sup>52</sup> Conselho Federal de Contabilidade- CFC, Norma Brasileira de Contabilidade NBC TA 500 (R1), 2016. Disponível em: < [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA500\(R1\)](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA500(R1)) >. Acesso em: 10 mar. 2022.

Na conferência de cálculo para verificar sua precisão aritmética, o auditor deve aplicar a contagem, totalização ou aplicação de expressões matemáticas, com o objetivo de verificar se as operações efetuadas estão corretas.

Esse tipo de procedimento é normalmente utilizado pela CCAU, uma vez que a maioria dos objetos avaliados nas atividades de auditoria envolve valores, números e quantidades. Todavia, o recálculo somente confere a exatidão matemática das operações, sendo necessário confirmar as bases de cálculo. Para isso, o auditor interno deve aplicar outras técnicas.

#### **4.3.1.4.6.3 Rastreamento e Validação**

Rastreamento e validação consistem basicamente em verificar a correspondência entre lançamentos contábeis e a documentação que lhe serve de base. São executadas, entretanto, em sentido oposto: no rastreamento, o auditor primeiramente seleciona documentos que representam transações e, posteriormente, verifica se aquelas transações foram, de fato, registradas no sistema contábil; na validação, o auditor seleciona primeiramente as transações e, em seguida, verifica se existe a documentação que lhe serve de base e, por conseguinte, se aquela transação de fato ocorreu.<sup>53</sup>

Conforme a Norma 2320 – Análise e Avaliação, do IIA, essas técnicas são procedimentos manuais de auditoria. Na validação, os auditores internos testam a validade das informações documentadas ou registradas, fazendo o caminho inverso até uma fonte tangível ou registro previamente preparado. Já no rastreamento, os auditores internos testam a integralidade das informações documentadas ou registradas, rastreando as informações a partir de um documento, registro ou fonte tangível, até um documento preparado posteriormente.

Tais técnicas são comuns e frequentes nas auditorias contábil-financeiras, visando afirmar a integridade (completude) e a existência (ocorrência) das informações e dos saldos nas demonstrações contábeis.<sup>54</sup>

##### **Rastreamento**

Integridade (completude): todas as transações que ocorreram durante o período foram contabilizadas.

##### **Validação**

Existência (ocorrência): todas as transações registradas ocorreram durante o período contábil.

---

<sup>53</sup> CGU, MOT, 2017. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>>. Acesso em: 10 mar. 2022.

<sup>54</sup> ENAP – Escola Nacional de Administração Pública; Curso Técnicas de Auditoria Interna Governamental - Módulo 5 (Técnica de obtenção da evidência analítica - Parte 1), 2020. Disponível em: < <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5146> >. Acesso em: 10 mar. 2022.

Em auditorias que não sejam contábil-financeiras, o rastreamento e a validação podem ser igualmente utilizados. No lugar das informações e saldos das demonstrações contábeis como fim e início das duas técnicas, podemos pensar em relatórios diversos entre setores e conselhos superiores, empenhos, liquidações e pagamentos (fases da despesa), prestações de contas, bem como registros administrativos e operacionais, sejam em sistemas informatizados ou manuais.<sup>55</sup>

#### **4.3.1.4.6.4 Procedimentos Analíticos**

Procedimentos analíticos são avaliações de informações contábeis por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Procedimentos analíticos compreendem, também, o exame necessário de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente dos valores esperados. (NBC TA 520)<sup>56</sup>

De acordo com a Norma 2320 – Análise e Avaliação do *I/A*, procedimentos analíticos são usados para comparar informações em relação às expectativas, com base em uma fonte independente (isto é, imparcial) e na premissa de que se podem esperar, razoavelmente, certas relações entre as informações, na falta de evidências do contrário. Procedimentos analíticos também podem ser usados durante o planejamento do trabalho.

Essa mesma norma acrescenta que o método analítico pode ser realizado por meio de exame de dados, fluxogramação, comparações entre períodos, análise de proporção, testes de razoabilidade, previsões, obtenção de relações e índices, tendências, exame de variações (por exemplo, fraude, erro ou mudança nas condições), e investigação de transações não habituais. E, também informa que resultados inexplicáveis podem indicar uma necessidade de acompanhamento adicional e podem sugerir a presença de um problema significativo que deva ser comunicado à alta administração e ao conselho.

Ademais, o auditor pode aplicar a revisão analítica que consiste no exame profundo e minucioso de todo o fluxo de controles internos e de exame analítico das operações de determinada natureza ou de certo período do ano. Contempla, ainda, análises de flutuações, de índices financeiros, de tendências, dentre outros indicativos, utilizando-se principalmente de técnicas empregadas em análise das demonstrações financeiras.

---

<sup>55</sup> Idem, Módulo 5 (Técnica de obtenção da evidência analítica - Parte 1), 2020. Disponível em: < <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5146> >. Acesso em: 10 mar. 2022

<sup>56</sup> Conselho Federal de Contabilidade- CFC, Norma Brasileira de Contabilidade NBC TA 520, 2009. Disponível em: < [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001221](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001221) >. Acesso em 11 mar. 2022.

#### 4.3.1.4.6.5 Benchmarking

*Benchmarking* é a técnica voltada para a identificação e implementação de boas práticas de gestão. Seu propósito é determinar, mediante comparações de desempenho e de boas práticas, se é possível aperfeiçoar o trabalho desenvolvido em uma organização, podendo ajudar na identificação de oportunidades de melhorar a eficiência e proporcionar economia.<sup>57</sup>

Acrescenta-se que o *benchmarking* é visto como um processo positivo e proativo de comparação do desempenho entre dois ou mais sistemas, a fim de melhorar a forma de realizar a mesma função. É um processo gerencial permanente, que requer atualização constante da coleta e análise cuidadosa do que há de melhor externamente em práticas e desempenho para as tomadas de decisões.

De acordo com o que dispõe o MOT/CGU, a literatura especializada apresenta quatro tipos de *benchmarking*:<sup>58</sup>

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

#### 4.3.1.4.7 Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador (TAAC)

De acordo com o MOT/CGU, as TAAC estão situadas no contexto das Técnicas de Auditoria Baseadas em Tecnologia (TABTC), conceituadas como sendo quaisquer ferramentas automatizadas de auditoria, como softwares gerais de auditoria, geradores de dados de teste, programas computadorizados de auditoria e utilitários de auditoria especializada. Essas técnicas envolvem a realização de análises de dados com uso de tecnologia para apoiar a avaliação de controles.<sup>59</sup>

<sup>57</sup> Tribunal de Contas da União – TCU, Glossário de Termos do Controle Externo, 2012. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/glossario-de-termos-do-controle-externo-8A81881F747473CC0174986ADDB20B37.htm>>. Acesso em: 11 mar. 2022.

<sup>58</sup> Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>>. Acesso em: 11 mar. 2022.

<sup>59</sup> CGU. MOT, 2017. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>>. Acesso em: 11 mar. 2022.

As TAAC podem melhorar significativamente a eficácia e eficiência da auditoria durante as fases de planejamento, execução, relatoria e acompanhamento das recomendações. As TAAC permitem aos auditores investigarem dados e informações de forma interativa e reagir imediatamente aos resultados, modificando e aprimorando a abordagem de auditoria inicial. Os principais benefícios de sua aplicação são:<sup>60</sup>

- a) o aprimoramento do planejamento e do gerenciamento das auditorias;
- b) realização de análises mais robustas sobre bases de dados;
- c) a ampliação da cobertura dos testes de auditoria (possibilitam a análise de grandes volumes de dados);
- d) a ampliação da cobertura das amostras (ou seja, possibilitam que dados de toda a população sejam analisados, o que diminui o risco de emissão de opinião equivocada pelo auditor);
- e) mais robustez e assertividade na execução de testes substantivos e de controle;
- f) diminuição da necessidade de realização de testes manuais;
- g) simplificação ou automatização do processo de análise de dados;
- h) aumento da efetividade dos procedimentos de auditoria.

#### **4.3.2 Técnicas de Amostragem**

O Decreto Municipal nº 33.988/2021 estabelece, em seu artigo 6º, inciso I, que a prestação de serviços públicos da auditoria interna é executada por meio de processo de trabalho sistemático, documentado, realizado com a utilização de técnicas de amostragem e metodologia própria.

A amostragem é o campo de estudo da estatística que estuda as técnicas para possibilitar inferências, induções ou estimativas sobre um universo, a partir do estudo, da análise, da pesquisa ou do exame de uma amostra de seus elementos. A amostragem pode ser estatística (ou probabilística) ou não estatística (ou não probabilística). Na amostragem estatística, os resultados ou conclusões valem para a própria amostra e para a população (são extrapoláveis ou generalizáveis para o universo de elementos amostrais). Na amostragem não estatística, os resultados ou conclusões valem apenas para a amostra<sup>61</sup>.

Observa-se que a amostragem em auditoria é aplicada quando os procedimentos de auditoria são realizados em menos de 100% dos itens sob análise, de modo que proporcione ao auditor uma base confiável para extrair uma opinião segura que será disposta nas conclusões da auditoria.

---

<sup>60</sup> Idem. Disponível em: < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815> >. Acesso em: 11 mar. 2022

<sup>61</sup> TCU, Glossário de Termos do Controle Externo, 2012. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/glossario-de-termos-do-controle-externo-8A81881F747473CC0174986ADDB20B37.htm> >. Acesso em: 14 mar. 2022.

A Norma 2320 do IIA dispõe que os auditores internos podem testar uma população completa ou uma amostra representativa das informações. Se escolherem selecionar uma amostra, são responsáveis por aplicar métodos para se certificar de que a amostra selecionada represente toda a população e/ou período de tempo referente ao qual os resultados serão generalizados.

O MOT/CGU<sup>62</sup> define os tipos de amostragem segundo suas características gerais e aplicabilidade em auditoria, conforme segue:

a) amostragem probabilística: a seleção é feita por sorteio aleatório, é utilizada a teoria das probabilidades para calcular os resultados das amostras, e da mesma forma é calculado o risco de amostragem. Os resultados da amostra podem ser generalizados para toda a população e em geral a probabilidade de seleção dos itens é conhecida;

b) amostragem não-probabilística: pode ser definida como qualquer amostragem que não possui as características da amostragem probabilística, em geral podemos dizer que: a seleção é feita por critérios subjetivos e o risco de amostragem não é calculado de forma objetiva. Os resultados da amostra não podem ser generalizados para toda a população e a probabilidade de seleção dos itens não é conhecida.

O MOT/CGU também orienta que a escolha do tipo de amostragem é determinada pela finalidade do procedimento de auditoria, devendo ser considerado também o dever de fornecer informação baseada em evidência suficiente e apropriada, e a necessidade de reduzir ou administrar o risco de chegar a conclusões inapropriadas. Assim, situa a amostragem segundo a adequação, da seguinte forma:

a) a amostragem probabilística deve ser utilizada quando a finalidade do procedimento de auditoria é obter evidências, informações, conclusões, avaliações ou recomendações sobre a população por meio da generalização dos resultados da amostra;

b) a amostra não-probabilística pode ser utilizada quando a finalidade do procedimento de auditoria é obter informações, conclusões, avaliações ou recomendações que se aplicam somente aos itens selecionados na amostra.

Em geral, o uso da amostragem probabilística é sempre recomendável, enquanto a amostragem não-probabilística tem aplicabilidade restrita a análises pontuais.

A Norma Técnica de Auditoria Independente (NBC) TA nº 530, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC nº 1.222/2009<sup>63</sup>, dispõe sobre o uso da amostragem nos procedimentos de auditoria e, dessa forma, a

---

<sup>62</sup> CGU, MOT, 2017. Disponível em: < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>>. Acesso em: 14 mar. 2022.

<sup>63</sup> Disponível em: < [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001222&arquivo=Res\\_1222.doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001222&arquivo=Res_1222.doc)>. Acesso em: 14 mar. 2022.

CCAU orienta aos auditores internos consultarem a referida resolução para aprofundamento do tema.

Sempre que possível, o auditor deve observar as disposições acerca dos métodos de amostragem aplicados nos procedimentos de auditoria, previstos em normativos, conforme os supramencionados.

Vale destacar que existe sempre um risco de amostragem - o risco das conclusões a que o auditor chega, após testar a sua amostra, ser diferente das que alcançaria se toda a população fosse testada. Todavia, observa-se que o uso da tecnologia para análise das informações mitigaria esse risco, visto que aumentaria as possibilidades de avaliar uma quantidade maior de informações ou até mesmo a sua totalidade.

Além disso, a equipe técnica deve se empenhar a definir a amostra na extensão adequada, visando reduzir o risco de amostragem a um nível aceitável. Para isso, na execução e análise da amostragem, o auditor deve observar os seguintes princípios básicos:

- ✓ proporcionar a cada item da população idêntica possibilidade de ser selecionada;
- ✓ certificar-se de que nenhum padrão básico da população afetará a aleatoriedade do teste;
- ✓ não permitir que nenhum tipo de parcialidade influencie a seleção dos itens da amostra;
- ✓ formar opinião somente sobre a população da qual a amostra foi extraída.

A NAG 3204 orienta o profissional de auditoria a adotar sempre uma extensão razoável da sua amostra, exceto quando exigido por determinação legal, normativa, regimental ou similar, exames da totalidade dos universos sob seu controle; e informa que o zelo profissional não implica eliminação da margem de erro própria dos trabalhos realizados por amostragem ou outros sistemas de testes equivalentes.<sup>64</sup>

#### **4.4 PROGRAMA DE AUDITORIA**

Programa de Auditoria consiste no plano detalhado de ação, voltado para orientar e controlar a execução dos procedimentos da auditoria. Descreve uma série de procedimentos de exames a serem aplicados, com a finalidade de permitir a obtenção de evidências adequadas que possibilitem formar uma opinião. Deve ser considerado pelo profissional de auditoria governamental apenas como um guia mínimo, a ser

---

<sup>64</sup> Instituto Rui Barbosa. Normas de Auditoria Governamental (NAGs). Instituto Rui Barbosa. Tocantins: IRB, 2011. Disponível em: <[https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/Normas\\_de\\_Auditoria\\_Governamental\\_-\\_NAG\\_IRB\\_.pdf](https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/Normas_de_Auditoria_Governamental_-_NAG_IRB_.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2022.

utilizado no transcurso dos exames, não devendo, em qualquer hipótese, limitar a aplicação de outros procedimentos julgados necessários nas circunstâncias.<sup>65</sup>

A IN SFC nº 03/2017 indica as seguintes diretrizes a serem observadas durante a elaboração do Programa de Trabalho de Auditoria:<sup>66</sup>

138. O programa de trabalho deve ser documentado e prever os procedimentos necessários para responder aos objetivos específicos da auditoria.

139. Nos trabalhos de avaliação, o programa de trabalho deve conter as questões de auditoria formuladas, os critérios adotados, as técnicas, a natureza e a extensão dos testes necessários para identificar, analisar, avaliar e documentar as informações durante a execução do trabalho de modo a permitir a emissão de opinião.

140. Nos serviços de consultoria, o programa de trabalho pode variar na forma e no conteúdo de acordo com a natureza do trabalho.

141. O programa de trabalho e os eventuais ajustes posteriores realizados devem ser adequadamente documentados e previamente aprovados pelo supervisor da auditoria.

Diante disso, a CCAU estruturou alguns modelos de programas de trabalho, arquivados no SGA, intitulados “Manuais Técnicos”, os quais organizam e uniformizam os procedimentos de auditoria para algumas áreas de atuação (licitações, contratos, convênios e termos de colaboração, financeira e contábil, bens patrimoniais, folha de pagamento e avaliação de políticas públicas).

Salienta-se que os programas de trabalho descritos no parágrafo anterior, não são exaustivos, refletem procedimentos básicos padronizados que orientam a elaboração de um esquema primário do trabalho a ser realizado, os quais podem ser empregados com adições e/ou supressões, conforme definido pela equipe técnica, para efetuar exames sobre assuntos comuns a diversas organizações. Para conhecimento dos auditores internos, esses Programas de Trabalho estão cadastrados no SGA.

Ademais, existem os programas de trabalho específicos, que decorrem da natureza especial do objeto da Auditoria, em função de suas particularidades e enfoque. Neste caso, a equipe técnica deve elaborar um programa de auditoria adequado à necessidade apontada.

Após concluídos e aprovados, esses programas deverão ser cadastrados no SGA, como Programa de Trabalho Padrão para o tipo de atividade em questão, os quais ficarão disponíveis, como referência, para futuros trabalhos.

---

<sup>65</sup> Instituto Rui Barbosa. Normas de Auditoria Governamental (NAGs). Instituto Rui Barbosa. Tocantins: IRB, 2011. Disponível em: <[https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/Normas\\_de\\_Auditoria\\_Governamental\\_-\\_NAG\\_IRB\\_.pdf](https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/Normas_de_Auditoria_Governamental_-_NAG_IRB_.pdf)>. Acesso em: 05 abr. 2022.

<sup>66</sup> CGU. MOT, 2017. Disponível em: <[https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/15/Instrucao\\_Normativa\\_CGU\\_3\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/15/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf)>. Acesso em: 05 abr. 2022.

Nas auditorias de avaliação, os programas de auditoria da CCAU devem ser documentados e sintetizados na Matriz de Planejamento, visto que esse instrumento auxilia na organização e sistematização do trabalho. A elaboração desse documento ocorre durante a fase de planejamento e a finalização dessa fase acontece após a aprovação da Matriz de Planejamento pelo chefe do trabalho. Destaca-se que esse tema será abordado em tópico específico do presente manual.

#### **4.5 PAPÉIS DE TRABALHO (PT)**

Os Papeis de Trabalho ou Documentação de Auditoria são documentos e anotações preparados em qualquer meio com informações e provas elaborados diretamente pelo profissional de auditoria governamental ou por sua solicitação e supervisão, ou por ele obtido, que registram as evidências dos trabalhos executados e fundamentam sua opinião e comentários.<sup>67</sup>

A Norma do IIA (2330 - Documentando Informações) traz a seguinte orientação quanto ao formato dos papéis de trabalho:

O uso de formatos ou modelos padronizados, mas flexíveis, de papeis de trabalho melhora a eficiência e consistência do processo de trabalho. Elementos normalmente padronizados dos papéis de trabalho incluem o visual geral, notações de marcação (isto é, símbolos usados para representar procedimentos específicos de auditoria), um sistema de referência cruzada a outros papeis de trabalho e informações específicas que devam ser salvas permanentemente ou utilizadas em outros trabalhos. Antes de documentar as informações do trabalho, os auditores internos devem revisar e entender os procedimentos específicos de desenvolvimento dos papeis de trabalho de sua organização, as notações padronizadas e quaisquer modelos disponíveis ou softwares que a atividade de auditoria interna use.

Segundo o MOT/CGU, consideram-se papéis de trabalho aqueles preparados pelo auditor, pela Unidade Auditada ou por terceiros, tais como, planilhas, formulários, questionários preenchidos, fotografias, arquivos de dados, de vídeo ou de áudio, ofícios, memorandos, portarias, documentos originais ou cópias de contratos ou de termos de convênios, confirmações externas, programas de trabalho de auditoria e registros de sua execução.

Da mesma forma, a CCAU entende que o papel de trabalho é fundamental para a atividade de auditoria, pois documenta e organiza as ações do auditor e serve de suporte para as evidências encontradas, e sua produção deve ser realizada ao longo do processo de auditoria, inclusive com registros de fatos e situações não previstos na programação. Esses papéis devem ser mantidos preferencialmente em meio

---

<sup>67</sup> Instituto Rui Barbosa. Normas de Auditoria Governamental (NAGS)./Instituto Rui Barbosa. Tocantins: IRB, 2011. Disponível em: <[https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/Normas\\_de\\_Auditoria\\_Governamental\\_-\\_NAG\\_IRB\\_.pdf](https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/Normas_de_Auditoria_Governamental_-_NAG_IRB_.pdf)>. Acesso em: 09 mai. 2022.

eletrônico, mas também, se necessário, em meio impresso, ou ambos. Quando o papel de trabalho for uma cópia de documento, requer dos auditores o zelo em registrar a origem e veracidade das informações nele contidas, bem como em verificar a qualidade da cópia, uma vez que essas reproduções deverão sustentar as evidências obtidas.

No que tange a modelos padrões de Papéis de Trabalho (PT), os Manuais Técnicos da CCAU dispõem da sistematização de tais documentos, que são organizados de acordo com a estrutura estabelecida na parametrização das Seções e Áreas Padrões cadastradas no SGA e são ligados por referências cruzadas.

Acrescenta-se que todos os Papéis de Trabalho padrões ou específicos, utilizados durante uma atividade de auditoria devem ser cadastrados e arquivados no SGA. Essa prática colabora, principalmente, para a supervisão dos trabalhos e a realização de monitoramentos, bem como aumenta a eficiência da auditoria. Além disso, esses documentos podem servir de modelos para novos trabalhos.

Assim, os auditores devem obedecer a numeração sistemática para o arquivamento dos papéis de trabalho no SGA, conforme estabelecido no referido sistema.

#### **4.5.1 Elaboração**

A CCAU estabelece as seguintes diretrizes e procedimentos para a elaboração dos papéis de trabalho: (i) a equipe técnica deve observar os modelos de PT padronizados que estão disponibilizados no Sistema de Gestão de Auditoria (SGA), os quais contribuem para o desenvolvimento eficiente das atividades de auditoria; (ii) a forma e o conteúdo dos PT devem ser determinados pela equipe em cada situação concreta; e (iii) sua extensão depende dos critérios adotados, devendo ser suficiente para documentar os pontos e evidências de auditoria e respaldar as conclusões expressas no Relatório.

Assim, visando estabelecer uma uniformização dos papéis de trabalho, a CCAU instrui que estes documentos devem conter no mínimo os seguintes elementos:

- ✓ identificação do objeto da auditoria;
- ✓ período a que se reporta a auditoria;
- ✓ área e assunto a que se refere;
- ✓ conclusões sobre o assunto específico do papel de trabalho;
- ✓ nome de quem o preparou e de quem o revisou.

Vale destacar que os elementos mínimos devem estar presentes em todos os papéis de trabalho.

No tocante ao formato dos papéis de trabalho, estes devem estar devidamente codificados e conter, quando necessário, os símbolos de conferência, bem como os símbolos de referência.

Observa-se também que os títulos e a identificação do papel de trabalho e da instituição devem ser colocados na parte superior; a descrição dos exames e os cálculos na parte central; enquanto a legenda dos símbolos utilizados e comentários, na parte inferior.

Na elaboração dos PT, o auditor deve descrever a população, o processo de amostragem e o método de amostragem dos testes aplicados, conforme o caso. E, quando da realização de contagens de numerários ou bens de grande valor, é imprescindível que o papel de trabalho elaborado pelo auditor seja uma declaração obtida dos responsáveis pela guarda destes bens e valores, assinado de próprio punho ou eletronicamente, discriminando a sua composição e informando o valor total do numerário, quando for o caso.

No que diz respeito aos atributos dos papéis de trabalho, a CCAU recomenda que os auditores observem os aspectos apresentados no quadro a seguir:

**QUADRO 5 - Características essenciais dos papéis de trabalho**

| <b>Características</b>   | <b>Descrição</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|--------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Compleitude e precisão   | Proporcionam um registro sistemático e detalhado do trabalho desenvolvido em todas as fases do processo de Auditoria;<br>Devem dar suporte aos pontos, conclusões e recomendações resultantes do trabalho de Auditoria;<br>Devem ser suficientes para comprovar as opiniões, conclusões e o conteúdo dos produtos finais.                           |
| Clareza e concisão       | Servem como fonte de informação e de guia para atividades de auditorias subsequentes;<br>Qualquer pessoa que os consulte deve ser capaz de entender o objetivo, a natureza, o escopo e as conclusões da auditoria realizada, sem necessidade de explicações adicionais.                                                                             |
| Facilidade de elaboração | Sua elaboração não deve depender de procedimentos excessivamente custosos e de difícil execução. Isso pode ser conseguido usando-se, por exemplo, os modelos de PT constantes no Manual Técnico.                                                                                                                                                    |
| Legibilidade             | Devem ser fáceis de entender e interpretar. Essas características são necessárias para a elaboração do relatório e para que os papéis de trabalho possam ser usados como evidências;<br>Se o Auditor necessitar de informações de um trabalho executado há vários anos, os papéis de trabalho podem ajudá-lo a recordar a situação e seu autoexame. |
| Relevância               | Suas informações devem restringir-se a temas que sejam materialmente importantes, pertinentes e úteis para a auditoria.                                                                                                                                                                                                                             |
| Organização              | Devem ser organizados segundo uma estrutura lógica, facilitando a recuperação da informação.                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Facilidade de revisão    | Devem favorecer a revisão da qualidade da auditoria e ser elaborados considerando as necessidades de seus usuários;<br>São indispensáveis para a revisão que antecede a emissão dos produtos finais. Permite a gerência da CCAU revisar os detalhes                                                                                                 |

| Características | Descrição                                                                                                                                                                               |
|-----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                 | dos exames realizados e registrados. No caso de quaisquer questionamentos ou dúvidas sobre o conteúdo dos produtos finais, os papéis de trabalho servirão para responder ou esclarecer. |

Fonte: Adaptado do Manual de Auditoria Operacional do TCU (MAO, 2020).<sup>68</sup>

A Norma 2330 - Documentando Informações<sup>69</sup>, do IIA, elenca recomendações para elaboração dos documentos de auditoria, motivo pelo qual a CCAU orienta aos auditores internos a consultarem a referida norma, para aprofundamento do tema.

#### 4.5.1.1 Símbolos, Marcações e Notas Explicativas

Os símbolos e marcações nos papéis de trabalho, também denominados tiques explicativos, são elementos utilizados para melhorar o entendimento e dar consistência às informações apresentadas, pois registram as verificações efetuadas durante a auditoria, facilitam a revisão e evitam repetição de explicações, além de identificarem as fontes de obtenção de dados.

A CCAU define a utilização dos seguintes símbolos:

- a) Conforme documento original examinado ( Ø );
- b) Conforme registro do sistema informatizado ( χ );
- c) Conferido ( √ );
- d) Cálculo conferido ( Σ ); e
- e) Ponto de relatório ( X ).

É fundamental que os auditores registrem nos papéis de trabalho, em notas de rodapé ou legendas, o significado de cada um dos símbolos utilizados, uma vez que este profissional é livre para incluir outras marcações que nem sempre significam a mesma coisa. No entanto, é recomendável que se busque, ao máximo, a padronização dos símbolos e marcações.

Outro recurso que pode ser utilizado pelos auditores na elaboração dos PT são as notas explicativas, que são informações de ordem geral em relação a uma área específica da entidade ou ao conteúdo do próprio papel de trabalho. A CCAU recomenda que sejam identificadas por números ou simplesmente como Nota 1, Nota 2, etc.

Acrescenta-se que para fazer comentários ou apresentar explicações mais pormenorizadas em relação a determinados valores, saldos de contas ou informações

<sup>68</sup> TCU. Manual de Auditoria Operacional, 2020. Disponível em: <[https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual\\_auditoria\\_operacional\\_4\\_edicao.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf)>. Acesso em: 25 mai. 2022.

<sup>69</sup> IIA Brasil. Orientações de Implantação: *International Professional Practices Framework - IPPF*, 2019 Disponível em: <<https://www.abril.org.br/korbillload/upl/ippf/downloads/2019orientacoes-ippf-00000013-07042020104945.pdf>>. Acesso em: 11 mai. 2022.

contidas nos papéis de trabalho, essa coordenadoria sugere que os auditores utilizem letras explicativas.

#### **4.5.1.2 Indexação e Referências Cruzadas**

De acordo com o MOT/CGU, a indexação é ação de descrever e de identificar um documento para depois listá-lo e organizá-lo por meio de índices. Esses índices podem ser representados por números, por palavras ou por uma combinação alfanumérica, e devem ser previstos em um índice geral. Também nesse caso, devem ser utilizadas características similares para definição dos índices, tais como a etapa da auditoria ou o assunto tratado.<sup>70</sup>

No que tange à referência cruzada, o Manual de Auditoria Operacional do TCU dispõe que aquela é o registro nos papéis de trabalho e, principalmente em versão específica do relatório, dos códigos que identificam a documentação e os papéis de trabalho que suportam as análises, evidências e achados. A indexação e referência cruzada devem permitir a identificação e acesso rápido a todas as evidências de auditoria em caso de questionamento, mas também para tornar mais eficiente a supervisão e a asseguuração de qualidade.<sup>71</sup>

A Norma 2330 – Documentando Informações do IIA orienta que os elementos normalmente padronizados incluem um sistema de referência cruzada entre os papéis de trabalho, e estes ligados por referência cruzada no programa de trabalho.

Dessa forma, a aplicação dessas boas práticas de auditoria deve ser utilizada pela equipe técnica para demonstrar, através dos papéis de trabalho, a conexão existente entre valores, contas, informações, análises etc., assim como a sua relação com o conteúdo dos produtos finais de Auditoria. Ademais, tais procedimentos devem atender aos seguintes objetivos:

- ✓ relacionar e apresentar as informações de forma lógica, funcional e sistemática;
- ✓ reduzir os trabalhos a serem realizados pelos auditores;
- ✓ destacar os trabalhos realizados em uma área que tenha influência em outras áreas de trabalho;
- ✓ permitir a rápida localização das evidências de auditoria;
- ✓ correlacionar os papéis de trabalho com o programa de trabalho utilizado na auditoria.

---

<sup>70</sup> Disponível em: < [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/3/Manual\\_de\\_orientacoes\\_tecnicas\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/3/Manual_de_orientacoes_tecnicas_2017.pdf) >. Acesso em: 26 mai. 2022.

<sup>71</sup> Disponível em: < [https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual\\_auditoria\\_operacional\\_4\\_edicao.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf) >. Acesso em: 26 mai. 2022.

A CCAU orienta que a indexação deve ser por meio da utilização de ordem numérica e registrada no campo superior direito de cada papel de trabalho. Obedecendo a numeração sistemática para o arquivamento dos papéis de trabalho no SGA.

Já a referência é feita por meio de letras maiúsculas codificadoras entre um papel de trabalho e outro, ou de letras minúsculas explicativas dentro do mesmo papel de trabalho.

#### **4.5.2 Revisão**

De acordo com os normativos e boas práticas de auditoria cabe a atividade de supervisão revisar os papéis de trabalho que descrevem os procedimentos de auditoria realizados, as informações identificadas e as observações e conclusões preliminares obtidas ao longo de todo o trabalho, desde o planejamento até o monitoramento das recomendações emitidas. Essa revisão inclui avaliar se as informações, testes e resultados são suficientes, confiáveis, relevantes e úteis para atingir os objetivos do trabalho e apoiar os seus resultados e conclusões.

Ademais, a revisão deve estar demonstrada por meio de elementos formais, tais como: papéis de trabalho rubricados e datados (se documentados manualmente) ou aprovados eletronicamente (se documentados em um sistema de software de papéis de trabalho), assim como um *checklist* concluído de revisão dos papéis de trabalho, assinado pelo revisor.

A revisão dos papéis de trabalho, na CCAU, é realizada pelo Chefe do Núcleo, auxiliado pelo Supervisor, com o intuito de garantir a qualidade dos trabalhos de auditoria. Nesse processo devem ser considerados, dentre outros, os seguintes fatores:

- ✓ a conformidade com os programas de auditoria;
- ✓ a precisão e confiabilidade do trabalho executado e a validade dos documentos apresentados para comprovar as evidências de auditoria e os resultados alcançados;
- ✓ a validade e racionalidade das conclusões alcançadas;
- ✓ a natureza e o alcance das discussões com os responsáveis comprometidos com a área auditada, assim como as considerações que porventura tenham feito sobre as evidências e conclusões.

A revisão deve ocorrer concomitantemente ao desenvolvimento do trabalho, à medida em que os exames são realizados, para que seja possível a rápida complementação ou correção dos papéis de trabalho, a qual deverá ser sempre documentada. O SGA

contempla a validação dos passos de auditoria e os papéis de trabalho a eles vinculados, eletronicamente.

### 4.5.3 Classificação

Os papéis de trabalho estão classificados em permanente e corrente. Os do tipo permanente contêm informações de natureza perene, passíveis de serem utilizadas em mais de um trabalho de auditoria. Constituem documentos para consulta acerca da Unidade ou do objeto auditado, devendo ser atualizados pelos auditores internos governamentais sempre que houver alteração da informação na sua fonte.<sup>72</sup>

Quanto aos papéis de trabalho do tipo corrente, constituem um conjunto de informações suficientes para evidenciar o adequado planejamento, a execução e a comunicação dos trabalhos de auditoria, bem como para embasar as conclusões obtidas. Ao contrário dos papéis de natureza permanente, os papéis de trabalho correntes têm relação direta com o período e com o objeto dos exames.

No quadro 6, apresentam-se exemplos de cada um dos tipos de papéis de trabalho:

**QUADRO 6 – Tipos de papéis de trabalho (PT)**

| <b>PERMANENTES</b>                                    | <b>CORRENTES</b>                                                                               |
|-------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|
| a) estatuto ou regimento interno da Unidade Auditada; | a) documentos de planejamento;                                                                 |
| b) dados históricos;                                  | b) solicitações de auditoria, bem como as respectivas respostas;                               |
| c) fluxograma de procedimentos operacionais;          | c) relatos de visitas ou inspeções realizadas;                                                 |
| d) organograma;                                       | d) informação acerca da amostra e do percentual de cobertura dos exames;                       |
| e) relação de dirigentes e responsáveis;              | e) registros dos itens dos testes de auditoria realizados e das análises e conclusões obtidas; |
| f) legislação específica aplicável;                   | f) evidências dos achados de auditoria;                                                        |
| g) normas, estatutos e resoluções;                    | g) atas de reuniões realizadas;                                                                |
| h) relatórios de auditoria de exercícios anteriores.  | h) relatório de auditoria e demais peças produzidas (parecer, certificado);                    |
|                                                       | i) documentos de comunicação de resultados, tais como avisos, memorandos e ofícios.            |

Fonte: MOT/CGU

A CCAU orienta que os papéis de trabalho classificados como permanentes devem ser arquivados, conservados e devidamente indexados no SGA, em local específico, a fim de evitar duplicidade de arquivos. Referências cruzadas adequadas tornam tais duplicações desnecessárias.

O detalhamento e orientação quanto ao arquivamento dos papéis de trabalho constam do manual do SGA.

<sup>72</sup> Disponível em: < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815> >. Acesso em: 23 abr. 2021.

#### **4.5.4 Armazenamento dos Documentos de Auditoria**

O Coordenador Central de Auditoria é responsável por definir a política de armazenamento de papéis de trabalho; este deve ocorrer preferencialmente em meio digital. Tanto o armazenamento em meio eletrônico quanto físico devem ser organizados, sempre que possível, seguindo a ordem do programa de trabalho.

Os documentos de auditoria em meio eletrônico devem ser arquivados no sistema SGA, e os em meio físico, nas Pastas de Trabalho que suportam a atividade de auditoria. Tal procedimento visa permitir consultas posteriores, bem como assegurar a qualidade, integridade e acesso às informações.

##### **4.5.4.1 Pastas de Trabalho (Pastas de Arquivo)**

Ratificando o que foi exposto no tópico anterior, os papéis de trabalho devem ser preferencialmente armazenados em meio digital. Todavia, caso existam documentos que requeiram o armazenamento de forma impressa, estes serão arquivados em meio físico.

Independente do meio utilizado para a guarda dos papéis de trabalho, os auditores devem considerar a padronização de formato, a indexação, as informações relevantes e confiáveis, a restrição de acesso, bem como as facilidades de pesquisa.

Dessa forma, a CCAU estabelece que os documentos de auditoria em meio físico devem ser armazenados em pastas de trabalho e ordenados de forma lógica, de modo a permitirem a sua fácil consulta.

##### **4.5.4.1.1 Roteiro para Organização das Pastas de Trabalho**

A forma de arquivamento dos documentos de trabalho por meio eletrônico encontra-se estabelecida no Manual do SGA. Esse manual descreve os procedimentos a serem realizados para utilização do sistema de auditoria desde o planejamento até o término da execução da auditoria pela equipe responsável.

Eventuais documentos em meio físico serão arquivados na pasta de trabalho tendo como parâmetro o roteiro estabelecido para as pastas de documentos eletrônicos.

Acrescenta-se que no início de cada auditoria, após a emissão da ordem de serviço e a elaboração do planejamento preliminar, o chefe do NUPLA deve disponibilizar para a equipe responsável pelo trabalho a pasta com os papéis de trabalho permanente existentes, em meio eletrônico, relacionada ao órgão/entidade e ao objeto a ser auditado.

#### 4.5.5 Confidencialidade e Propriedade dos Papéis de Trabalho

A CCAU dispõe de controles e regras de acesso aos papéis de trabalho que convergem com as boas práticas profissionais e a política de confidencialidade, propriedade e responsabilidade pela sua guarda.

Tais regras observam os seguintes aspectos:

- Os documentos em meio físico são organizados em pastas de trabalho, armazenadas em armários/salas, nas dependências da CGM, e seu acesso deve ser restrito;
- Os documentos armazenados em meio eletrônico são submetidos à política de segurança e ao controle de proteção das informações adotados pelo SGA, que se utiliza de criptografia; e acesso controlado por meio de senha, via rede SEFAZ e VPN;
- Os auditores internos, no uso de suas atribuições legais e regimentais, devem demonstrar integridade, proficiência e zelo profissional; por conseguinte, em nenhuma circunstância poderão divulgar o conteúdo dos papéis de trabalho, fazer cópias ou extratos fora das suas atribuições profissionais, devendo guardá-los com a devida segurança;
- Os auditores internos devem obedecer às regras de conduta constantes no Código de Ética da CGM.

Ademais, o Município do Salvador editou o Decreto nº 35.299/2022, regulamentando a Lei Federal nº 13.709/2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais – LGPD) que também deve ser observado pelos auditores internos durante a realização dos trabalhos, no que concerne ao tratamento de dados pessoais.

### 5 PLANEJAMENTO DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA

A CCAU estabelece que o planejamento das atividades de auditoria interna seja desenvolvido em dois ciclos, a saber:

1. Plano Anual de Auditoria Interna baseado em riscos: Conforme a IN SFC nº 03/2017<sup>73</sup>, é a etapa de identificação dos trabalhos a serem realizados prioritariamente pela Unidade de Auditoria Interna Governamental em um determinado período de tempo. O Plano Anual de Auditoria Interna da CCAU deve ser elaborado com a aplicação da metodologia com base em riscos.

De acordo com o Decreto Municipal nº 33.988/2021 que regulamenta o SICOI do Poder Executivo do Município do Salvador, risco é a possibilidade de

---

<sup>73</sup> Disponível em: < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409> >. Acesso em: 23 out. 2023.

ocorrência de um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos da entidade, o qual é medido em termos de impacto e de probabilidade; e

2. Planejamento detalhado para cada trabalho de auditoria: Segundo a IN SFC nº 03/2017, os auditores devem desenvolver e documentar um planejamento para cada trabalho a ser executado, o qual deve estabelecer os principais pontos de orientação das análises a serem realizadas. O processo de planejamento de trabalho individual de auditoria, na CCAU, também deve priorizar a adoção da metodologia baseada em riscos, em sua elaboração, que compreende a identificação e avaliação dos objetivos, riscos e controles do objeto auditado, de forma a definir as questões de auditoria e os testes a serem aplicados, considerando sua natureza, extensão e época.

Observa-se que o método escolhido pela CCAU para realização do planejamento das atividades de auditoria interna converge com as orientações constantes na IN SFC nº 03/2017, no MOT, na Orientação Prática: Plano de auditoria interna baseado em riscos e na IN SFC nº 05/2021, todas da CGU; bem como das Normas Internacionais do IIA; das Normas Profissionais da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI); e da Portaria SEGECEX nº 05, de 12 de abril de 2021 – Revisão do Roteiro de Levantamento do TCU.

## **5.1 PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA BASEADO EM RISCOS**

As auditorias internas a serem realizadas nos órgãos e entidades integrantes da Administração Pública Municipal serão previstas em Plano Anual de Auditoria, previamente aprovado pelo Controlador Geral do Município, observando as normas técnicas de auditoria e os procedimentos usuais aplicáveis aos órgãos e entidades governamentais, conforme dispõe o regulamento do SICOI.

O Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) consiste na definição das auditorias a serem realizadas pela CCAU em determinado exercício. Esse plano visa subsidiar a gestão no estabelecimento das prioridades, na indicação e na seleção das atividades de auditoria.

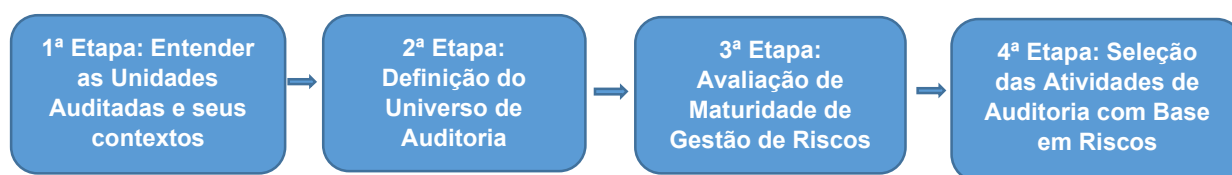
O regimento da CGM determina que compete a CCAU, mediante o NUPLA, elaborar a proposta de PAINT e acompanhar a sua realização, bem como submetê-la ao Controlador.

Para tanto, o coordenador da CCAU, em reunião com os chefes dos Núcleos de Auditoria, define as diretrizes gerais que serão adotadas na construção do PAINT e, em seguida, emite Ordem de Serviço específica, designando os auditores internos que integrarão a equipe do NUPLA, responsável pela elaboração do PAINT.

Convém mencionar que a metodologia aplicada e as ações necessárias para o desenvolvimento do PAINT são compatíveis com as especificidades e estrutura organizacional dessa coordenadoria. Além disso, os documentos, os normativos, os questionários aplicados, ou seja, todas as informações relevantes que servem de subsídios para elaboração desse plano devem ser organizadas e arquivadas como Papel de Trabalho Permanente.

Dessa forma, a CCAU estabelece que o processo de elaboração do planejamento anual de auditoria interna baseado em riscos deve ser realizado com base em quatro etapas sequenciais e complementares, conforme demonstrado na figura a seguir:

**FIGURA 01: Etapas de elaboração do PAINT**



Visando disciplinar e padronizar procedimentos, bem como orientar os auditores internos, a CCAU dispõe de protocolo de planejamento de auditoria baseado em riscos, armazenado no SGA, que contribui para subsidiar a equipe técnica na realização das atividades de auditoria no âmbito da PMS.

## **5.1.1 Detalhamento das etapas de elaboração do PAINT**

### **5.1.1.1 Primeira Etapa: Entender as Unidades Auditadas e seus contextos**

A finalidade dessa etapa é adquirir conhecimentos sobre a Unidade Auditada, os seus objetivos, as estratégias e os meios pelos quais ela monitora o seu desempenho e os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos, conforme preconiza o MOT/CGU.<sup>74</sup>

De acordo com a Portaria SEGECEX nº 05, de 12 de abril de 2021<sup>75</sup>, que aprova a revisão do Roteiro de Levantamento, é imprescindível à auditoria interna, preliminarmente, definir o universo das unidades auditáveis ou os programas, unidades de negócios, macroprocessos, processos, contas, políticas, entre outros, para o exercício do Plano de Auditoria a ser estruturado.

<sup>74</sup> Disponível em: < [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual\\_de\\_orientacoes\\_tecnicas\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual_de_orientacoes_tecnicas_2017.pdf) >. Acesso em: 06 mar. 2023.

<sup>75</sup> Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-de-fiscalizacao/levantamento.htm> >. Acesso em: 23 out. 2023.

Unidade Auditada refere-se ao órgão/entidade da Administração Pública para o qual uma determinada unidade de auditoria tem a responsabilidade de contribuir com a gestão, por meio de atividades de avaliação e de consultoria.<sup>76</sup>

Destaca-se, a seguir, as principais informações que devem ser consideradas nessa etapa:

- A estrutura organizacional e o desempenho da organização;
- O Planejamento Estratégico da Unidade Auditada (missão, visão, objetivos-chaves e estratégicos e valores);
- Medidas de desempenho (metas, indicadores de desempenho e variações aceitáveis no desempenho) e o histórico dos resultados alcançados;
- Os Macroprocessos-chave e processos presentes e relevantes para a Unidade;
- Áreas, funções e atividades relevantes para a realização dos objetivos e respectivos responsáveis;
- Os Indicadores de desempenho relacionados ao processo/área auditada, com metas físicas e financeiras;
- Sistemas de informação existentes;
- As leis e regulamentos aplicáveis;
- As partes interessadas;
- Os riscos significativos que estão expostos; e
- Os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

Salienta-se que o resultado final desta etapa de elaboração do PAINT é o Relatório de Análise de Contexto (RAC), devendo conter, no mínimo, as seguintes informações:

- motivo de existência da instituição;
- normas de criação;
- planejamento estratégico;
- macroprocessos finalísticos e processos existentes;
- controle interno de gestão (conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações)<sup>77</sup>;
- sistemas de informação existentes;
- medidas de desempenho aplicáveis (metas, indicadores de desempenho e variações aceitáveis no desempenho);

---

<sup>76</sup> Disponível em: < [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/21/Instrucao\\_Normativa\\_CGU\\_3\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/21/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf) >. Acesso em: 06 mar. 2023

<sup>77</sup> Disponível em: < [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/21/Instrucao\\_Normativa\\_CGU\\_3\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/21/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf) >. Acesso em: 06 mar. 2023.

- histórico dos resultados alcançados.

O modelo desse relatório está cadastrado no SGA.

No quadro a seguir, estão descritas as principais fontes de informação utilizadas para entender a Unidade Auditada e seu contexto, bem como possíveis técnicas que podem ser aplicadas pela equipe da CCAU:

**QUADRO 07 – Principais técnicas de coleta de dados e diagnósticos e as fontes de informações**

| <b>Técnica</b>                              | <b>Fontes</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | <b>Objetivos</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|---------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Técnica de Pesquisa                         | 1 – Questionários para coletar informações acerca da Unidade Auditada e seu contexto.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 1 – Coletar dados por meio de questionários acerca de aspectos gerais da Unidade e da sua área de atuação;<br>2 – Colher dados não disponíveis em bancos de dados e legislações da Unidade Auditada;<br>3 – Organizar as Informações obtidas por meio dos questionários.                                                                                                                                                                                                               |
| Análise Documental / Mapeamento de Processo | 1 – Regimento interno contendo a estrutura organizacional e competências do órgão/entidade que será auditado;<br>2 – Planejamento estratégico da Unidade Auditada (missão, visão, objetivos, valores, metas, indicadores etc.);<br>3 – Estrutura de governança, se for o caso; (por exemplo: Conselho de Administração; Auditoria Interna; Ouvidoria e Corregedoria);<br>4 – Legislações e regulamentos (por exemplo: leis, decretos, regulamentações externas incidentes sobre a Unidade Auditada e suas atividades);<br>5 – Políticas, procedimentos e manuais internos relevantes etc.);<br>6 – Sistemas de gerenciamento de riscos e procedimentos de controles internos das Unidades Auditáveis, caso disponha. | 1 – Conhecer o funcionamento da Unidade Auditada e seus processos de trabalho;<br>2 – Identificar boas práticas;<br>3 – Identificar oportunidades para racionalização e aperfeiçoamento de processos de trabalho.                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Técnica de Entrevista                       | 1 – Visita <i>in loco</i> para obter esclarecimentos acerca do que já foi apresentado pela Unidade Auditada;<br>2 – Visita <i>in loco</i> à área responsável pelo controle dos processos da Unidade Auditada, caso disponha. Exemplo: Setor de Auditoria Interna.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 1 – Coletar informações preliminares;<br>2 – Ampliar o conhecimento e obter a percepção de gestores sobre a Unidade Auditada;<br>3 – Auxiliar na interpretação de dados obtidos por meio dos questionários e da documentação da Unidade Auditada;<br>4 – Entrevistar a área responsável pelo controle dos processos da Unidade Auditada para obter informações acerca de denúncias ou erros cometidos na execução das suas atividades, visando subsidiar a elaboração do planejamento. |

| <b>Técnica</b>                              | <b>Fontes</b>                                                                                                                                                          | <b>Objetivos</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|---------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Uso de dados existentes (dados secundários) | 1 – Resultados de trabalhos de auditoria anteriores;<br>2 – Pesquisa em outras instâncias públicas sobre a existência de recebimento de denúncias da Unidade Auditada. | 1 – Obter dados quantitativos e qualitativos já existentes de forma mais rápida e barata;<br>2 – Coletar informações de banco de dados existentes ou de atividades de auditorias já realizadas;<br>3 – Obter informações que contribuem para a formação do conhecimento da Unidade Auditada e o ambiente em que está inserido. |

Fonte: Adaptado da Portaria SEGECEX nº 05, de 12 de abril de 2021 – Revisão do Roteiro de Levantamento.<sup>78</sup>

Todos os documentos reunidos nesta etapa devem ser classificados como Papéis de Trabalho Permanente e, conseqüentemente, arquivados nas Pastas Permanentes (em meio eletrônico), os quais serão atualizados quando constatada alteração significativa nos documentos que os consubstanciam.

### 5.1.1.2 Segunda Etapa: Definir o Universo de Auditoria

De acordo com o MOT/CGU, o universo de auditoria consiste no conjunto de objetos sobre os quais a Unidade de Auditoria pode realizar suas atividades, como: unidades de negócios, linhas de produtos ou serviços, processos, programas, sistemas, controles, operações, contas, divisões, funções, procedimentos, políticas.<sup>79</sup>

É recomendável que a estruturação dessa etapa seja realizada após o entendimento da unidade auditada, visto que somente após a compreensão dos objetivos da organização e dos seus principais processos, a CCAU poderá definir os objetos que comporão o universo de auditoria.

No quadro a seguir estão relacionadas as principais fontes de informação utilizadas para definir o Universo de Auditoria, bem como possíveis técnicas que podem ser aplicadas pela equipe da CCAU:

#### QUADRO 08 – Principais técnicas de coleta de dados e diagnósticos, e as fontes de informações para definir o Universo de Auditoria

| <b>Técnica</b>                              | <b>Fontes</b>                                                                                                        | <b>Objetivos</b>                                                                                                                                                                                                                                     |
|---------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Técnica de Pesquisa                         | 1 – Questionário de Autodeclaração para obtenção da Visão Geral do Objeto de Auditoria.                              | 1 – Coletar dados por meio de questões para obter informações acerca dos objetos que poderão ser avaliados;<br>2 – Colher informações não disponíveis em bancos de dados e legislações da Unidade Auditada;<br>3 – Organizar as Informações obtidas. |
| Uso de dados existentes (dados secundários) | 1 – Questionários devidamente preenchidos pelas organizações com o entendimento do negócio de cada Unidade Auditada; | 1 – Elaborar o RAP – Objetos Identificados a partir das informações obtidas por meio dos questionários preenchidos por cada unidade Auditada;<br>2 – Realizar cruzamentos com informações obtidas por meio dos questionários e os                    |

<sup>78</sup> Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-de-fiscalizacao/levantamento.htm>>. Acesso em: 06 mar. 2023.

<sup>79</sup> Disponível em: <[https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual\\_de\\_orientacoes\\_tecnicas\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual_de_orientacoes_tecnicas_2017.pdf)>. Acesso em: 06 mar. 2023.

| <b>Técnica</b>               | <b>Fontes</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | <b>Objetivos</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                              | 2 – Regimento Interno e Organograma de cada órgão/entidade;<br>3 – Objetos de acompanhamentos e controles expostos nos incisos de I a XVII do art.11 da Resolução TCM/Ba nº 1.120/2005.                                                                                                                       | respectivos Regimentos Internos, bem como a Resolução TCM/Ba nº 1.120/2005;<br>3 – Relacionar outros objetos específicos de uma organização, que não estejam no rol dos objetos descritos na respectiva resolução;<br>3 – Coletar informações acerca dos principais sistemas informatizados utilizados;<br>4 – Obter informações que contribuem para a formação do conhecimento sobre o objeto fiscalizado e o ambiente em que está inserido. |
| Mapa de Produtos/objetos     | 1 – Questionários devidamente preenchidos pelas organizações com o entendimento do negócio de cada Unidade Auditada.                                                                                                                                                                                          | 1 – Conhecer os principais objetivos e produtos de um órgão/entidade;<br>2 – Representar as relações de dependência entre os produtos (fluxograma);<br>3 – Identificar os responsáveis pela gestão dos objetos e principais partes relacionadas;<br>4 – Visão geral sobre estrutura de pessoal existente;<br>5 – Identificar os recursos orçamentários envolvidos.                                                                            |
| Técnica de Entrevista        | 1 – Visita <i>in loco</i> para obter esclarecimentos acerca do que já foi apresentado pela Unidade Auditada no Questionário de Autodeclaração, para obtenção da Visão Geral do Objeto de Auditoria;<br>2 – Visita <i>in loco</i> à área responsável pela gestão dos objetos e atividades relacionadas no RAP. | 1 – Coletar informações preliminares;<br>2 – Ampliar o conhecimento sobre os objetos auditáveis e obter a percepção de gestores;<br>3 – Obter outras informações sobre o tema do levantamento;<br>4 – Auxiliar na interpretação de dados obtidos por meio do uso de outros métodos de coleta.                                                                                                                                                 |
| Técnica de Observação Direta | 1 – Questionário de Autodeclaração para obtenção da Visão Geral do Objeto de Auditoria preenchido pelas Unidades Auditadas;<br>2 – RAP contendo todas as informações obtidas pela equipe técnica após o uso dos outros métodos de coleta acima descritos.                                                     | 1 – Coletar dados para compreender se determinados aspectos do objeto são suscetíveis a aplicação de serviços de avaliação e/ou consultoria;<br>2 – Ver, ouvir e examinar fatos ou fenômenos que se desejam estudar;<br>3 – Coletar informação contextualizada sobre a forma e o funcionamento do objeto, de maneira sistemática e estruturada.                                                                                               |

Fonte: Adaptado do Roteiro de Levantamento com vistas a adequar o documento às novas orientações trazidas pela Resolução-TCU nº 315, de 22 de abril de 2020.<sup>80</sup>

### 5.1.1.3 Terceira Etapa: Avaliação da Maturidade da Gestão de Riscos

Segundo o MOT/CGU, a maturidade da gestão de riscos é o grau em que a organização se encontra em relação à adoção e à aplicação da abordagem de gestão de riscos. Mensura se a unidade dispõe de gerenciamento de riscos formalizado, se os princípios, a estrutura e os processos de gestão de riscos existem e estão integrados aos processos de gestão. Esse grau pode variar desde ausência de uma

<sup>80</sup> Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-de-fiscalizacao/levantamento.htm>>. Acesso em: 05 dez. 2022.

abordagem formal até a existência de gestão de riscos totalmente incorporada às operações.<sup>81</sup>

Os resultados dessa avaliação, vistos em conjunto, proporcionam uma compreensão dos processos de gerenciamento de riscos da organização e da eficácia desses processos. Os processos de gerenciamento de riscos são monitorados através de atividades contínuas de gerenciamento, avaliações independentes ou ambos, conforme preconiza a Norma 2120 – Gerenciamento de Riscos do IIA.<sup>82</sup>

Dessa forma, o objetivo de realizar a avaliação da maturidade da gestão de risco para o PAINT é evidenciar quais situações das organizações são mais críticas e, por isso, requerem uma maior atuação da CCAU, visto que esse procedimento permite a essa coordenadoria priorizar os objetos que representam maior nível de risco inerente.

O Glossário de Termos do Controle Externo do TCU dispõe que risco inerente é o risco intrínseco à natureza do negócio, da atividade ou do processo da entidade, na ausência de controles para reduzir a probabilidade do evento ou o seu impacto nos objetivos. O risco antes da consideração de qualquer ação de mitigação.<sup>83</sup>

Conforme o regimento da CGM, compete à CCAU, mediante o NUAGR, desenvolver e executar ações de auditoria que fortaleçam a integridade, a ética, a governança, a gestão de riscos, a conformidade e a prestação de contas no âmbito do Poder Executivo Municipal; supervisionar a institucionalização da gestão de riscos e dos controles internos, oferecendo suporte necessário para sua efetiva implementação nos Órgãos e Entidades municipais; propor diretrizes e procedimentos, visando ao aperfeiçoamento dos mecanismos de controle interno, entre outros.

Assim, para desenvolver essa terceira etapa de avaliação da maturidade da gestão de riscos das Unidades Auditadas, o NUPLA deve interagir com o NUAGR para avaliar o cenário da gestão de risco de cada Unidade Auditada e definir a estratégia de auditoria da CCAU.

Ao final dessa etapa de avaliação da maturidade da gestão de riscos, o coordenador e a chefia são capazes de definir o método que será utilizado para a seleção dos trabalhos de auditoria apresentados no PAINT. Tal procedimento, de acordo com o MOT/CGU, pode ser com base:

- na avaliação de riscos realizada pela Unidade Auditada, se o nível de maturidade for considerado aprimorado ou avançado;

---

<sup>81</sup> Disponível em: < [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual\\_de\\_orientacoes\\_tecnicas\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual_de_orientacoes_tecnicas_2017.pdf) >. Acesso em: 06 mar. 2023.

<sup>82</sup> Disponível em: <<https://www.abrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/2019orientacoes-ippf-00000013-07042020104945.pdf>>. Acesso em: 06 mar. 2023.

<sup>83</sup> Disponível em < <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/glossario-de-termos-do-controle-externo.htm> >. Acesso em: 06 mar. 2023.

- na avaliação de riscos realizada pela CCAU, se o nível de maturidade for considerado básico;
- em fatores de riscos, se o nível de maturidade for considerado inexistente ou inicial.

#### **5.1.1.4 Quarta Etapa: Seleção das Atividades de Auditoria com Base em Riscos**

A seleção das atividades de auditoria com base em riscos dispõe de objetos específicos, que estão expostos a riscos significativos e à maneira como a gestão responde a esses riscos, com o propósito de priorizá-los para futuros trabalhos. Essas escolhas são criteriosas, objetivas e obtidas a partir das informações desenvolvidas nas etapas anteriores e avaliadas nesta 4ª etapa da elaboração do PAINT.

Ratifica-se que, conforme tema abordado na 3ª etapa (Avaliação da maturidade da gestão de risco), o coordenador da CCAU e o chefe do NUPLA definem a metodologia mais adequada para o desenvolvimento da etapa de Seleção das Atividades de Auditoria com Base em Riscos, que pode ser executada de três formas:

- I. Avaliação de riscos realizada pela Unidade Auditada;
- II. Avaliação de riscos realizada pela CCAU;
- III. Avaliação com base em fatores de riscos.

Destaca-se que a seleção das atividades de auditoria da CCAU atende aos critérios de materialidade, relevância, risco e oportunidade, os quais possibilitam uma atuação mais eficiente e efetiva dessa coordenadoria.

Importante mencionar que a elaboração do texto final do PAINT com a pré-seleção das atividades de auditoria com base em riscos é realizada pela mesma equipe técnica instituída por meio da Ordem de Serviço específica, emitida pelo coordenador desde o início da elaboração do PAINT.

##### **5.1.1.4.1 Avaliação de riscos realizada pela Unidade Auditada**

De acordo com o MOT/CGU, a seleção por esta forma só é possível se a Unidade de Auditoria dispuser de segurança razoável quanto ao alto nível de maturidade do processo de gerenciamento de riscos da Unidade Auditada e de uma indicação de que o cadastro de riscos é confiável, motivo pelo qual poderá ser utilizado para a elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna. Após isso, deverá ser realizada a vinculação dos riscos a cada um dos objetos de auditoria, sendo que com base nessa associação, será definida a classificação desses objetos.

A CCAU deve utilizar o método de avaliação de riscos realizado pela Unidade Auditada quando o grau de maturidade da gestão de riscos da organização for considerado aprimorado ou avançado. Nesse caso, a organização precisa ter em seus

registros os objetivos estratégicos e operacionais bem definidos, os riscos inerentes associados e mensurados, bem como o gerenciamento dos riscos e os controles internos da gestão implementados.

Salienta-se que ao final dessa etapa de Seleção das Atividades de Auditoria com Base em Riscos (Avaliação de riscos realizada pela Unidade Auditada), com a orientação de como serão mensurados os riscos inerentes associados a cada objeto de auditoria, o coordenador e a chefia são capazes de hierarquizar os objetos com base no resultado da aferição e definir a seleção das atividades de auditoria com base em riscos.

Assim, o chefe do NUPLA, com apoio dos membros da equipe e dos demais chefes da CCAU, elabora a Planilha “Seleção das Atividades de Auditoria com Base em Riscos”, a qual integrará o PAINT. O Protocolo de Planejamento da Atividade de Auditoria da CCAU traz o modelo dessa Planilha “Seleção das Atividades de Auditoria com Base em Riscos”.

#### **5.1.1.4.2 Avaliação de riscos realizada pela CCAU**

Segundo o MOT/CGU, se a Unidade Auditada não possuir um processo de gerenciamento de riscos implementado ou se for incipiente, a Unidade de Auditoria poderá selecionar os trabalhos de auditoria a partir da identificação e da avaliação de riscos realizada por ela própria. Nesse contexto, a seleção dos trabalhos de auditoria é realizada com base na identificação e avaliação de riscos feita pela própria Unidade de Auditoria. Para tanto, faz-se necessário que a Unidade de Auditoria, durante todo o processo, mantenha interação com a alta administração e com os gestores.

A CCAU estabelece que esse método de avaliação de riscos somente será utilizado quando o grau de maturidade da gestão de riscos do respectivo órgão/entidade é considerado básico ou incipiente.

Esta forma de avaliação de riscos é realizada pela mesma equipe técnica, constituída para a elaboração do PAINT.

Convém mencionar que tanto a seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizada pela Unidade Auditada, quanto a avaliação de riscos realizada pela Unidade de Auditoria requer a interação do NUPLA com o NUAGR.

Elucida-se que, para o MOT/CGU, a seleção prévia dos trabalhos de acordo com esta modalidade compreende as seguintes atividades:

- Conhecimento dos objetivos organizacionais dos órgãos/entidades por meio do resultado da atividade realizada na primeira etapa de elaboração do PAINT, entender a Unidade Auditada e seu contexto;

- Identificação e avaliação dos riscos que podem ameaçar o atingimento dos objetivos organizacionais;
- Associação dos riscos ao universo de auditoria, que podem ser os objetos identificados na segunda etapa de elaboração do PAINT, definir o Universo de Auditoria.

## Identificação dos Riscos

Identificação de riscos consiste no processo de busca, reconhecimento e descrição de riscos; envolve a identificação das fontes de risco, os eventos, suas causas e suas consequências potenciais (ABNT, 2009), pode envolver análise de dados históricos, análises teóricas, opiniões de pessoas informadas e de especialistas, e as necessidades das partes interessadas (TCU, 2017).<sup>84</sup>

Para tanto, inicialmente, a equipe técnica da CCAU deve analisar os trabalhos realizados na primeira etapa, buscando entender a Unidade Auditada e seu contexto; e na segunda etapa, definir o Universo de Auditoria. Em seguida, com o auxílio das informações extraídas dessas atividades, a equipe estará apta a identificar os riscos.

É importante mencionar que os auditores internos dispõem de diversas técnicas que possibilitam identificar os riscos, como as contempladas na norma ABNT NBR IEC 31010:2021, que oferece dezenas de exemplos de técnicas diferentes que podem ser utilizadas no processo de avaliação de riscos, incluindo abordagens qualitativas, quantitativas e mistas, bem como a Matriz *SWOT*.

A Matriz *SWOT* (ou FOFA em português: Forças (*Strengths*) e Fraquezas (*Weaknesses*) – Oportunidades (*Opportunities*) e Ameaças (*Threats*) consiste em analisar as variáveis do ambiente interno (pontos fortes e pontos fracos) e externo (oportunidades e ameaças) relevantes para a organização. Além disso, essa análise permite avaliar a situação da empresa e propor uma adequação das competências, capacidades e habilidades, identificando um cenário onde existem riscos para gerir e oportunidades para aproveitar (ENESEP, 2015).<sup>85</sup>

## Avaliação dos Riscos

A avaliação de riscos consiste em um processo dinâmico e interativo que visa identificar, analisar e avaliar os riscos relevantes que possam comprometer a integridade da Unidade Auditada e o alcance das metas e dos objetivos institucionais. Ademais, subsidia a elaboração do Plano de Auditoria Interna da Unidade de Auditoria, que deve ser discutida com a alta administração e documentada, pelo

---

<sup>84</sup> Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/glossario-de-termos-do-controle-externo.htm>>. Acesso em: 06 mar. 2023.

<sup>85</sup> Disponível em: <[https://abepro.org.br/biblioteca/TN\\_STO\\_212\\_256\\_26673.pdf](https://abepro.org.br/biblioteca/TN_STO_212_256_26673.pdf)>. Acesso em: 06 mar. 2023.

menos, anualmente, conforme estabelece a IN SFC nº 03/2017, que aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.<sup>86</sup>

De acordo com a Norma 2010 – Planejamento do IIA, o plano dos trabalhos da atividade de Auditoria Interna deve ser baseado em uma avaliação de riscos documentada, realizada pelo menos anualmente, contemplando as contribuições da alta administração.<sup>87</sup>

A avaliação de riscos deve ser feita por meio de análises qualitativas, quantitativas ou da combinação de ambas, considerando-se à sua condição de inerentes e residuais, de modo que a mensuração de risco evidencie a sua importância, que é calculada com base na probabilidade e no impacto de ocorrência do evento.<sup>88</sup>

Corroborando com o descrito no parágrafo anterior, o Manual de Gestão de Riscos do TCU<sup>89</sup> descreve os seguintes passos para mensuração de risco:

- avaliar o impacto do risco sobre o objetivo;
- avaliar a probabilidade de ocorrência do risco;
- definir o nível do risco com base na matriz probabilidade x impacto.

Estão listadas no quadro a seguir, as principais fontes de informação utilizadas para avaliação de riscos realizada pela CCAU, bem como possíveis técnicas que podem ser aplicadas pela equipe de auditoria:

**QUADRO 09 – Principais técnicas de coleta de dados e diagnósticos e as fontes de informações para identificação e avaliação de riscos**

| <b>Técnica</b>                   | <b>Fontes de Informação</b>                                                                                                                                                                                                                                                         | <b>Objetivos</b>                                                                                                                                                                                                                                                         |
|----------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Análise SWOT                     | 1 – Internet;<br>2 – Gestores;<br>3 – Especialistas;<br>4 – Sistemas informatizados;<br>5 – Notícias veiculadas na mídia;<br>6 – Trabalhos acadêmicos publicados;<br>7 – Órgãos de controle interno e da rede de controle;<br>8 – Fluxogramas, gráficos e narrativos dos processos. | 1 - Identificar as forças e fraquezas do ambiente interno do objeto fiscalizado e as oportunidades e ameaças do ambiente externo;<br>2 - Detalhamento das áreas prioritárias do objeto Riscos e controles existentes.                                                    |
| Diagrama de Verificação de Risco | 1 – Resultado da Análise SWOT.                                                                                                                                                                                                                                                      | 1 – Identificar riscos e conhecer a capacidade organizacional para o seu gerenciamento, a partir das fraquezas e ameaças apontadas na Análise SWOT;<br>2 – Avaliar os riscos por probabilidade de ocorrência e impacto;<br>3 – Identificar possíveis áreas a investigar. |

<sup>86</sup> Disponível em: < [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/21/Instrucao\\_Normativa\\_CGU\\_3\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/21/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf) >. Acesso em: 06 mar. 2023.

<sup>87</sup> Disponível em: < <https://www.abrasil.org.br/ippf/normas-de-desempenho> >. Acesso em: 06 mar. 2023.

<sup>88</sup> Disponível em: < <https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33947/8/Instrucao%20Normativa%20Conjunta%20MP-CGU%2001-2016.pdf> >. Acesso em: 06 mar. 2023.

<sup>89</sup> Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/planejamento-governanca-e-gestao/gestao-de-riscos/manual-de-gestao-de-riscos/> >. Acesso em: 06 mar. 2023.

| <b>Técnica</b>                     | <b>Fontes de Informação</b>                                                                                                                                                                                                                    | <b>Objetivos</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Avaliação de riscos                | 1 – Informações obtidas com o levantamento do entendimento do objeto e do seu ambiente, incluindo a conclusão da avaliação do controle interno no nível da organização/objeto de auditoria;<br>2 – Gestores;<br>3 – Especialistas.             | 1 – Identificar os eventos de riscos que possam impedir ou dificultar o alcance dos objetivos do objeto de fiscalização;<br>2 – Analisar e avaliar os riscos em termos de probabilidade de ocorrência e impacto (consequências);<br>3 – Identificar e avaliar controles internos que mitigam os riscos identificados;<br>4 – Identificar/selecionar/definir o escopo e possíveis ações de controle. |
| Diagrama de Ishikawa               | 1 – A ferramenta é também conhecida como Diagrama Espinha de Peixe, em sua aplicação, considera todos os fatores que podem interferir em determinado resultado negativo (método, matéria-prima, mão de obra, máquina, medida e meio ambiente). | 1 - Identificar as causas dos problemas das organizações;<br>2 - Organizar os processos corporativos;<br>3 - Análise completa de processos e fatores relevantes;<br>4 - Mapear com clareza a relação entre os efeitos e suas prioridades.                                                                                                                                                           |
| Diagrama BowTie                    | 1 – Também denominada Gravata de Borboleta, a ferramenta é desenhada a partir de árvores de falhas e eventos ou desenhados diretamente a partir de uma sessão de brainstorming.                                                                | 1 - Descrever e analisar os caminhos de um risco desde as causas até as consequências;<br>2 – Fornecer um resumo visual de todos os cenários de acidentes plausíveis que podem existir em torno de um determinado perigo;<br>3 - Identificar as medidas de controle e exibir o que a organização faz para controlar esses cenários.                                                                 |
| Matriz GUT (Método de priorização) | 1 – Resultado da Matriz de Avaliação de Riscos.                                                                                                                                                                                                | 1 – Classificar as causas do problema em termos de Gravidade, Urgência e Tendência (GUT);<br>2 – Priorizar as causas do problema identificado.                                                                                                                                                                                                                                                      |

Fonte: Adaptado do Roteiro de Levantamento com vistas a adequar o documento às novas orientações trazidas pela Resolução-TCU nº 315, de 22 de abril de 2020.<sup>90</sup>

Dessa forma, a equipe técnica da CCAU deve, inicialmente, identificar os riscos da organização e, posteriormente, avaliá-los por meio da estruturação de uma “Matriz de Avaliação de Riscos”. Tal atividade pressupõe em classificar os riscos em termos de impacto do evento e sua probabilidade de ocorrência, definindo escalas para essas duas perspectivas.

A partir da “Matriz de Avaliação de Riscos”, o chefe do NUPLA, com apoio dos membros da equipe e dos demais chefes da CCAU, elabora a Planilha “Seleção das Atividades de Auditoria com Base em Riscos”, a qual integrará o PAINT. O Protocolo de Planejamento da Atividade de Auditoria traz os modelos da “Matriz de Avaliação de Riscos” e da Planilha “Seleção das Atividades de Auditoria com Base em Riscos”.

#### 5.1.1.4.3 Avaliação com Base em Fatores de Riscos

Segundo o MOT/CGU, esta etapa consiste na definição dos critérios de priorização, chamados de fatores de risco, os quais são empregados para identificar a importância relativa das condições e eventos que poderiam afetar adversamente a organização. Os fatores de risco podem ser quantitativos ou qualitativos. O que caracteriza os

<sup>90</sup> Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-de-fiscalizacao/levantamento.htm>>. Acesso em: 23 out. 2023.

critérios quantitativos é que podem ser mensurados em alguma medida. Já os critérios qualitativos se caracterizam por um certo grau de subjetividade, justamente por não haver uma forma objetiva de os quantificar.<sup>91</sup>

Dessa forma, os critérios definidos pela CCAU podem estar relacionados com a relevância financeira (materialidade) e a exposição dos órgãos/entidades (vulnerabilidade), de modo que, conjugando esses enfoques, essa coordenadoria possa definir quais as Unidades de Auditoria mais relevantes no âmbito municipal.

Ressalta-se que, quando o nível de maturidade da gestão de riscos dos órgãos/entidades em análise for considerado inexistente ou inicial, a CCAU recomenda a seleção de temas de auditoria com base em fatores de risco.

O método de seleção adotado está alinhado com o regimento do SICOI, pois estabelece que a CGM atue por meio de planejamento anual, considerando os critérios de relevância, materialidade e criticidade, bem como os fatores de riscos, a existência de outros procedimentos de controle interno e a disponibilidade de recursos humanos e tecnológicos.

Ao estabelecer os fatores de risco como método de avaliação, a CCAU atribui pontos para cada critério utilizado, visando priorizar as Unidades de Auditoria e relacioná-los aos objetos de auditoria mais relevantes. Salienta-se que a definição das atividades de auditoria a serem executadas depende também da disponibilidade do corpo técnico, bem como de ações que possam resultar na redução dos riscos.

Para tanto, foram observados três critérios de fatores de riscos: materialidade, relevância e criticidade, detalhados da seguinte forma:

**Materialidade** – Essa abordagem leva em consideração a quantidade dos valores envolvidos:

- Orçamento;
- Contratos vigentes;
- Subvenções (Convênios ou Parcerias vigentes).

**Criticidade** – Trata-se da composição dos elementos referenciais no sentido de determinar quão vulneráveis são os pontos de controle dos órgãos/entidades e existência de riscos aparentes:

- Relatórios de auditoria;
  - Quantidade de pontos;
  - Qualidade dos pontos;
- Interstício de tempo;

---

<sup>91</sup> Disponível em: < [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual\\_de\\_orientacoes\\_tecnicas\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual_de_orientacoes_tecnicas_2017.pdf) >. Acesso em: 06 mar. 2023.

- Ausência/falha identificada nos controles internos da instituição decorrentes das atividades de auditor

**Relevância** – Significa a importância do órgão/entidade no papel desempenhado por uma determinada situação existente em um dado contexto:

- Relacionamento com o cidadão (Impacto no Cidadão);
- Programas considerados prioritários na Lei de Diretrizes Orçamentária.

### **Materialidade**

#### **➤ Do orçamento**

Este fator visa identificar a composição orçamentária dos órgãos e entidades municipais, bem como a vulnerabilidade da sua utilização.

Risco Associado: este risco pode representar perda, prejuízo, desperdício, fraude e malversação dos recursos públicos, impactando negativamente na gestão. Por isso, quanto maior for o valor do orçamento de cada órgão/entidade, maior será o risco.

#### **➤ Dos contratos e subvenções (convênios ou parcerias vigentes)**

Este fator tem por objetivo identificar a relevância financeira dos valores envolvidos nas transações dos órgãos/entidades da Prefeitura Municipal do Salvador.

Risco Associado: este risco pode representar perda, prejuízo, desperdício, fraude e malversação dos recursos públicos, impactando negativamente na gestão. Quanto maior o volume financeiro de contratos, convênios e parcerias vigentes em cada órgão/entidade, maior será o risco.

### **Criticidade**

#### **➤ Relatórios de Auditoria: Quantidade e Qualidade dos pontos**

Esta medida reflete o quantitativo de deficiências existentes nos órgãos/entidades da PMS constatadas pela CCAU e evidenciadas nesses relatórios através dos “pontos de auditoria”; bem como o grau de atendimento às respectivas recomendações de correção, além das notificações emanadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia – TCM.

Sobre o aspecto qualitativo dos pontos levantados, procurou-se avaliar individualmente o grau das irregularidades explicitadas nos relatórios da CCAU.

Risco Associado: este risco pode representar perda, prejuízo, desperdício, fraude e malversação dos recursos públicos, impactando negativamente na gestão além de representar, falta de compromisso por parte dos gestores com a implementação de recomendações que visem mitigar a exposição aos riscos. Se um órgão/entidade tiver muitos pontos de auditoria, mas um alto grau de atendimento às recomendações, ela

oferecerá um menor risco, comparada à outra entidade com menor quantidade/qualidade de pontos, mas com um baixo nível de implementação.

A mensuração desses Fatores de Risco é efetuada com base nas seguintes premissas:

- Quantidade de pontos
  - Quantidade de pontos identificados pela CCAU no exercício anterior ao exercício vigente → quanto maior a quantidade de pontos, maior será o risco;
  - Quantidade de pontos identificados pelo TCM no último levantamento realizado antes da elaboração do PAINT → quanto maior a quantidade de pontos, maior será o risco;
  - Percentual de atendimento aos pontos de auditoria no Relatório de Monitoramento → quanto menor o percentual de atendimento, maior será o risco.
- Qualidade dos pontos
  - Classificação dos pontos do último relatório → quanto maior o grau de avaliação do ponto, maior será o risco. Classificamos os pontos em baixo, médio e alto grau, com base na conjugação dos seguintes critérios: prejuízo ao erário, relevância, valor material, ausência de formalidade, fraude, erro, ausência de controle e reincidência da irregularidade.

#### ➤ **Interstício de tempo**

Este fator tem por objetivo mensurar o intervalo de tempo entre as atividades de auditoria realizadas em cada órgão/entidade.

Risco Associado: este risco pode representar perda, prejuízo, desperdício, fraude e malversação dos recursos públicos, impactando negativamente na gestão. Quanto maior o interstício, maior será o risco.

#### ➤ **Ausência/falha identificada nos controles internos da instituição decorrentes das atividades de auditoria**

Este fator tem por objetivo mensurar os riscos associados à qualidade e adesão dos controles internos de gestão.

Ratifica-se que a identificação de ausência ou falhas de controles internos de gestão é realizada por meio de catalogação dos achados referentes a controles internos, registrados em trabalhos nos quatro exercícios anteriores, atribuídos a cada órgão/entidade da PMS.

Após a associação do quantitativo de achados referentes aos controles internos de gestão, torna-se possível a mensuração dos riscos de controle por ordem de importância.

A mensuração desse Fator de Risco é efetuada com base nas seguintes premissas:

- Ausência/Falhas identificadas e apontadas pela CCAU, com mensurável prejuízo ao erário;
- Ausência/Falhas reincidentes identificadas e apontadas pela CCAU;
- Ausência/Falhas primárias identificadas e apontadas pela CCAU;
- Ausência/Falhas identificadas e monitoradas pela CCAU, comprovada a regularização pela unidade auditada;
- Sem Ausência/Falhas identificadas.

Risco Associado: este risco pode representar perda, prejuízo, desperdício, fraude e malversação dos recursos públicos, impactando negativamente na gestão. Quanto maior a pontuação atribuída para a ausência/falhas identificadas nos controles internos da instituição, maior será o risco.

### **Relevância**

#### **➤ Relacionamento com o cidadão**

Este fator visa identificar o impacto da prestação dos serviços junto ao munícipe, considerando os objetivos sociais da PMS, a essencialidade desses serviços e o grau de atendimento aos cidadãos.

Risco Associado: imagem negativa junto ao munícipe pela não efetividade no cumprimento de sua missão institucional. A exposição da Administração Pública na prestação de seus serviços impacta diretamente na imagem que a população tem de suas ações. A seguir, critérios que compuseram o Fator de Risco em epígrafe:

- Atividade Fim/Meio - As atividades-fim terão um risco maior do que as atividades-meio. Consideramos atividade-fim aquela que representa os objetivos sociais da PMS e atividade-meio aquela que auxilia e viabiliza o cumprimento destes objetivos;
- Essencialidade do serviço – Os serviços essenciais terão um risco maior do que os não essenciais. Consideramos serviço essencial aquele que está relacionado com as necessidades da sociedade previstas no art. 6º da Constituição Federal:

Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 64, de 2010).

- Atendimento ao cidadão:
  - a. Direto – Quando a entidade interage diretamente com o cidadão;
  - b. Indireto – Quando o cidadão não interage diretamente com a entidade, porém é beneficiado por seus serviços;
  - c. Não atendimento – Os serviços prestados pela entidade não envolvem o cidadão.

#### ➤ **Programas considerados prioritários na LDO**

Este fator tem por objetivo identificar o grau de inserção do órgão ou entidade em Programas estabelecidos como prioritários, segundo a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO.

Risco Associado: este risco pode representar a ausência de contribuição efetiva dos órgãos/entidades, envolvidos nos programas estabelecidos na LDO como áreas prioritárias.

#### **5.1.1.4.4 Matriz de Avaliação com base em Fatores de Riscos**

Os fatores de riscos acima mencionados compõem a Matriz de Riscos da CCAU, que resume de forma escalonada, as unidades auditáveis, segundo a combinação dos referidos fatores.

Assim, com a definição dos critérios de fatores de riscos instituída pela CCAU, a equipe técnica executará o trabalho de preenchimento da Matriz de Avaliação com base em Fatores de Riscos, a qual apresenta o detalhamento e classificação dos órgãos/entidades da PMS, os objetos auditáveis e o grau de risco.

O processo de elaboração dessa Matriz constitui-se, inicialmente, na atribuição de uma pontuação para cada fator de risco e, em seguida, calcula-se a média entre os respectivos critérios, sendo que quanto maior a média entre os critérios, maior o grau de risco.

Após a pontuação atribuída aos fatores de risco e a obtenção das médias, é possível realizar a seleção dos trabalhos com base em fatores de riscos. As auditorias serão ordenadas de forma que os objetos de auditoria vinculados aos órgãos/entidades que receberam maior média sejam considerados prioritários.

A partir da “Matriz de Avaliação com base em Fatores de Riscos”, o chefe do NUPLA, com apoio dos membros da equipe e dos demais chefes da CCAU, elabora a Planilha “Seleção das Atividades de Auditoria com Base em Riscos”, a qual integrará o PAINT. O Protocolo de Planejamento da Atividade de Auditoria traz os modelos da “Matriz de Avaliação com base em Fatores de Riscos” e da Planilha “Seleção das Atividades de Auditoria com Base em Riscos”.

#### **5.1.1.4.5 Metodologia aplicada para seleção dos trabalhos de auditoria**

Para estabelecer a seleção dos trabalhos com base em riscos, a CCAU considera, principalmente, a sua capacidade instalada, bem como o objetivo da auditoria e o valor agregado à administração pública.

Enquanto os órgãos e entidades da PMS não dispuseram do processo de gestão de riscos e controles internos implementado ou estiverem incipientes no seu desenvolvimento, a CCAU deve utilizar-se da seleção dos trabalhos de auditoria com base em fatores de riscos, por ser a sistemática mais adequada para a elaboração do PAINT, nesse caso.

Com a institucionalização da gestão de riscos e dos controles internos e sua efetiva implementação nos Órgãos e Entidades municipais, a CCAU poderá, na elaboração do PAINT, combinar mais de uma forma de seleção dos trabalhos de auditoria com base em riscos, ou seja: Avaliação de riscos realizada pela Unidade Auditada; Avaliação de riscos realizada pela CCAU e Fatores de riscos.

A metodologia escolhida para a seleção dos trabalhos de auditoria com base em riscos é detalhada em cada plano anual da CCAU.

#### **5.1.2 Conteúdo do Plano Anual de Auditoria Interna da CCAU**

A CCAU estabelece que o conteúdo do Plano Anual de Auditoria deve abordar, no mínimo, os seguintes assuntos:

- a) Estrutura atual da CCAU (recursos humanos, financeiros e materiais);
- b) Alocação de horas técnicas por auditor: Cálculo homem/hora (H/H) referente aos dias úteis do período de vigência do PAINT, considerando um dia útil com oito horas e o abatimento das horas de férias, bem como a margem uma de segurança de 10% (dez por cento) para cobrir os afastamentos correspondentes a Licenças Médicas, Licenças Especiais, Capacitação e Demandas não Programadas (participação do corpo técnico em eventos de interesse da Administração);
- c) Capacidade Instalada x Áreas de atuação;
- d) Metas e objetivos do PAINT;
- e) Demandas extraordinárias recebidas pela CCAU durante a realização do PAINT;
- f) Metodologia utilizada para seleção dos trabalhos de auditoria com informações acerca de origens das demandas, que podem ser:
  - I. por obrigação normativa;
  - II. seleção baseada em riscos;
  - III. solicitação da alta administração;

- IV. solicitação de órgãos de controle interno ou externo; e
  - V. outras situações, com as devidas justificativas para a sua seleção.
- g) Indicadores de Prioridade que orientam a seleção das auditorias:
- I. Pareceres Prévios emitidos pelo TCM-BA;
  - II. Programas Prioritários e Metas para o exercício (LDO e LOA);
  - III. Reportagens de jornais, periódicos e sítios publicados durante o exercício;
  - IV. Projeto financiado por organizações externas;
  - V. Relatórios extraídos do SIGEF/SSA – Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal do Município de Salvador;
  - VI. Seleção das Atividades de Auditoria com Base em Riscos: Mapa de Riscos (impacto/oportunidade) e/ou Matriz de Risco com base em Fatores de Riscos;
- h) Indicação da alta gestão dos órgãos/entidades da PMS dos objetos considerados mais relevantes para realização de trabalhos de auditoria, de modo a agregar valor à gestão. Trabalhos a serem realizados para fins de gestão e melhoria da qualidade da atividade da CCAU;
- i) Relação dos serviços de auditoria programadas para o exercício;
- j) Relação dos serviços de auditoria suplementar programadas para o exercício;
- k) Previsão da atividade de monitoramento dos trabalhos de auditoria concluídos;
- l) Previsão de horas de capacitação para os auditores internos e gestores da CCAU, definidas no Plano de Capacitação;
- m) Exposição, sempre que possível, das premissas, restrições e riscos associados à execução do Plano de Auditoria Interna.

Além de todos os itens acima descritos, também compõem o PAINT os seguintes apêndices:

- I. Planilha estruturada com o resumo de reportagens publicadas em jornais, periódicos e sítios eletrônicos;
- II. Relatório Indicador de Desempenho – PDF, refere-se ao indicador de desempenho da gestão fazendária municipal, instituído por Instrução Normativa da SEFAZ que estabelece as respectivas metas, para fins de concessão do Prêmio por Desempenho Fazendário.

#### **5.1.2.1 Indicação de como serão tratadas as demandas extraordinárias**

As Demandas Extraordinárias, conforme abordada no tópico 4.2.3 do presente manual, está amparada pelo regulamento do SICOI. De acordo com este normativo, o atendimento a essas solicitações necessita prévia aprovação do Controlador Geral do Município sem prejuízo do Plano Anual de Auditoria. E, uma vez aprovada, poderão

ser realizadas, pela CCAU, auditorias especiais, análises e estudos técnicos no âmbito da administração municipal, inclusive em relação a demandas específicas de autoridades municipais ou para apuração de denúncias.

O fluxo estabelecido disciplina que, após a aprovação do Controlador, essas demandas sejam encaminhadas para a CCAU, que analisará a viabilidade de sua inclusão no PAINT do período corrente ou de sua inserção nos planos subsequentes. Para tanto, essa coordenadoria deve considerar, principalmente:

- o grau de risco de incluir essa nova atividade em detrimento dos trabalhos já selecionados;
- a existência de indícios de irregularidades apontadas pelos órgãos/entidades solicitantes;
- a capacidade instalada (recursos humanos, tecnológicos etc.);
- as competências e habilidades técnicas dos auditores internos em relação à atividade requerida para o objeto solicitado;
- o tempo para realizar o planejamento da atividade especial; e
- a possibilidade de redistribuição das horas úteis previstas para os demais trabalhos constantes no PAINT.

Acrescenta-se que essas demandas devem ser formalizadas. Nesse sentido, a CCAU elaborou o Formulário de Solicitação de Serviço de Auditoria (FSSA), disponibilizado no site da CGM, o qual poderá ser utilizado, pelo solicitante, para requisição dos serviços. Com a utilização desse formulário o requisitante indica de maneira objetiva e específica o objeto e o motivo da solicitação, encaminhando-o via sistema de protocolo da PMS.

Além dessas demandas extraordinárias, a CCAU pode solicitar dos órgãos/entidades auditáveis, durante a elaboração do PAINT, sugestão de atividades de auditorias e/ou indicação de áreas de maior risco que merecem uma ação desta CGM. Esta solicitação é realizada através de Ofício Circular ou formulário eletrônico aplicado às unidades auditáveis, encaminhado por e-mail ou outros meios eletrônicos disponíveis.

O modelo do FSSA integra o Plano de Comunicação da CCAU, o qual está cadastrado no SGA.

As sugestões propostas pelas unidades auditáveis e as demandas extraordinárias serão classificadas pela CCAU nas áreas de atuação específicas e cadastradas junto aos demais objetos de auditoria selecionados com base em risco. O processo de priorizar o objeto de maior relevância será de acordo com os indicadores de prioridades aplicáveis.

### **5.1.3 Comunicação, Alteração, Aprovação e Publicação do PAINT**

Conforme legislação municipal vigente, o Plano Anual de Auditoria é elaborado pela CCAU, mediante o NUPLA, em articulação com os demais núcleos desta Coordenadoria, observando o planejamento estratégico da PMS. Assim, a conclusão do PAINT é realizada após reunião da gerência da CCAU, quando são informadas as atividades de auditorias pré-selecionadas, com o intuito de apreciar o trabalho desenvolvido, analisar a viabilidade de execução dos objetos pré-selecionados, discutir acerca da disponibilidade de recursos humanos e tecnológicos, bem como eleger as atividades que devem compor a programação do exercício e obter apoio para sua implementação.

É imprescindível a participação dos responsáveis pelos núcleos na reunião mencionada no parágrafo anterior, devido a capacidade de entender a dimensão da força de trabalho de suas unidades, bem como de conhecer as prioridades de auditoria estritamente ligadas à sua área de atuação.

De acordo com o que for deliberado nessa reunião, o NUPLA realiza os ajustes necessários ao plano das auditorias programadas, em seguida, encaminha para o coordenador da CCAU até 20 de fevereiro, que submete a proposta para a avaliação e aprovação do Controlador Geral do Município, até o dia 15 de março.

O PAINT é apresentado para a alta administração da CGM durante uma reunião, a qual tem como pauta os seguintes assuntos:

- a relação dos trabalhos de auditoria com os respectivos objetivos e escopo;
- os documentos necessários para elaboração do planejamento prévio de cada atividade selecionada;
- os indicadores de prioridades que motivaram à escolha de cada trabalho proposto;
- a limitação de recursos da CCAU, dentre outras questões.

Havendo proposta de modificação aprovada na reunião de apresentação, deve ser registrada em ata, cabendo ao NUPLA realizar tais alterações.

O Plano de Auditoria Interna deve ser aprovado pelo Controlador Geral do Município até 31 de março.

A versão final completa do PAINT deve ser apresentada a todo o corpo técnico da CCAU, em reunião técnica, agendada pelo Coordenador de Auditoria.

As atividades programadas deverão ser incluídas no SGA pelo chefe do NUPLA.

No que tange à alteração durante a realização do PAINT, os trabalhos selecionados constantes na programação de auditoria poderão ser alterados, suprimidos em parte

ou ampliados em função de fatores externos ou internos que venham a influenciar na sua execução, visto que a adaptabilidade e flexibilidade são características aplicáveis ao planejamento de auditoria. Caso estas alterações sejam significativas, a exemplo de provocar a supressão de alguma atividade de auditoria, tal ato deve estar suportado por ata ou por outro documento que registre as justificativas para a decisão. O documento em questão deve ser registrado no SGA, na respectiva ordem de serviço da atividade suprimida, como papel de trabalho. Além disso, é indispensável comunicar formalmente à alta administração da CGM.

Vale salientar que atividades não contempladas no PAINT poderão ser realizadas, no âmbito da Administração Municipal, durante o exercício da programação. Trata-se de Auditorias Especiais que tem por finalidade atender a demandas extraordinárias da gestão.

O NUPLA, responsável por acompanhar o PAINT, deve estar atento a quaisquer alterações que venham ocorrer durante a realização do plano. Assim, caso ocorra mudança, esse núcleo revisa e ajusta a respectiva programação observando as devidas justificativas que devem ser consignadas no Relatório de Atividades do exercício em questão. Tal procedimento contribui para avaliar se a metodologia aplicada na elaboração do plano foi adequada e aperfeiçoar o processo de planejamento.

#### **5.1.4 Periodicidade do Plano de Auditoria Interna**

A legislação municipal vigente estabelece que o plano de auditoria da CCAU seja anual, sendo sua concepção compreendida em duas fases: a elaboração e a operacionalização.

Na fase de elaboração do plano, deve ser observada a sua compatibilização com o planejamento estratégico da PMS, as metas previstas no Plano Plurianual (PPA), as prioridades definidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a execução dos programas de governo e do orçamento da PMS, bem como os controles internos e riscos corporativos dos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta. Caso essas informações não estejam disponíveis para elaboração do plano, cabe à alta administração da CGM apresentar alternativa para resolução do fato, visando não prejudicar o cumprimento dos prazos.

A fase de operacionalização consiste na efetiva implementação do Plano Anual de Auditoria para realização das atividades programadas. A CCAU estabelece que a sua aplicação se inicia em abril do ano corrente e termina em março do ano subsequente.

### 5.1.5 Operacionalização do PAINT

Após aprovação do PAINT com a identificação dos trabalhos prioritários, é necessário, inicialmente, elaborar o planejamento prévio das atividades em consonância com o estabelecido no plano anual de auditoria. Essa atividade é de competência do NUPLA, o qual também dispõe da atribuição de identificar as variáveis para a estruturação de modelos e métodos de planejamento das atividades de auditoria, conforme legislação municipal vigente.

O procedimento adotado pela CCAU de realizar o planejamento prévio está alinhado com a Resolução CFC Nº 986/03 que aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. A resolução dispõe que o planejamento do trabalho da Auditoria Interna compreende os exames preliminares das áreas, atividades, produtos e processos, para definir a amplitude e a época do trabalho a ser realizado, de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração da entidade. O planejamento deve ser documentado e os programas de trabalho formalmente preparados, detalhando-se o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade, extensão, equipe técnica e uso de especialistas.<sup>92</sup>

Nesse contexto, cabe a equipe técnica do NUPLA realizar a atividade de planejamento prévio da atividade selecionada no plano anual. Tal análise preliminar visa, principalmente, assegurar o desenvolvimento da auditoria e evitar a interrupção/suspensão da atividade.

Após concluído o **planejamento prévio**, o chefe do NUPLA, oportunamente, conforme demanda recebida da CCAU ou dos chefes dos núcleos de execução, emite a Ordem de Serviço, designando uma equipe técnica para realização da atividade de auditoria que se inicia com a elaboração do **planejamento detalhado para cada trabalho de auditoria demandado**.

## 5.2 PLANEJAMENTO – DESENHANDO A ATIVIDADE DE AUDITORIA

O MOT/CGU dispõe que, para cada trabalho de auditoria previsto no Plano de Auditoria Interna, deve ser realizado um planejamento específico, o qual deve estabelecer os principais pontos de orientação das análises a serem realizadas, incluindo, entre outras, informações acerca dos objetivos do trabalho, do escopo, das técnicas a serem aplicadas, das informações requeridas para os exames, do prazo de execução e da alocação dos recursos ao trabalho.<sup>93</sup>

---

<sup>92</sup> Disponível em: <[https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/4\\_Publicacao\\_Auditoria\\_Interna.pdf](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/4_Publicacao_Auditoria_Interna.pdf)>. Acesso em: 06 mar. 2023.

<sup>93</sup> Disponível em: <[https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual\\_de\\_orientacoes\\_tecnicas\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual_de_orientacoes_tecnicas_2017.pdf)>. Acesso em: 06 mar 2023.

A norma do IIA que trata das Considerações de Planejamento<sup>94</sup> orienta que os auditores internos devem planejar os trabalhos de auditoria cuidadosamente para cumprir efetivamente as metas e objetivos previstos no plano anual de auditoria interna, e aderir às políticas e procedimentos estabelecidos da organização com relação à atividade de auditoria interna. O planejamento do trabalho de auditoria geralmente começa com uma revisão da documentação que dá base para o plano anual de auditoria interna.

Dessa forma, o ciclo do planejamento das atividades de auditoria da CCAU se inicia com a elaboração do PAINT e, na sequência, a realização do planejamento prévio de cada atividade selecionada. Em seguida, oportunamente, ocorre a elaboração do Planejamento da Atividade Individual de Auditoria, com emissão de Ordem de Serviço, a qual institui a equipe técnica responsável por desenvolver o planejamento detalhado e a execução da atividade.

### **5.2.1 Formalização da Atividade de Auditoria**

O Regimento da CGM dispõe que compete à CCAU, mediante o NUPLA, alocar servidores e recursos necessários para o desenvolvimento das auditorias planejadas, registrando as respectivas Ordens de Serviço com dados fundamentais para sua instauração, as quais são emitidas por meio do SGA.

A CCAU, corroborando com as boas práticas de auditoria dos órgãos de controle, a exemplo da CGU, TCU, entre outros, estabelece que a equipe técnica na fase de planejamento da atividade individual de auditoria desenvolva as seguintes etapas:

- a) Análise Preliminar do Objeto de Auditoria:
  - 1. Visão Geral do Objeto: Entendimento do contexto;
  - 2. Conhecimento do objeto a ser auditado: Elaboração do Relatório de Análise Preliminar do Objeto - RAP;
- b) Objetivos e Escopo da Atividade de Auditoria:
  - 3. Validação pela gerência do objeto a ser auditado;
  - 4. Processos e recursos relacionados ao objeto de auditoria;
  - 5. Avaliação dos Riscos e controles (teste de controle) e elaboração da Matriz de Riscos e Controles;
  - 6. Definição do(s) Risco(s) a ser(em) auditados;
  - 7. Elaboração das questões de auditoria (questões e subquestões);
- c) Elaboração do programa de trabalho:
  - 8. Preenchimento da Matriz de Planejamento.

---

<sup>94</sup> Disponível em: <<https://iibrasil.org.br/ippf/normas-de-desempenho>>. Acesso em: 06 mar. 2023.

A etapa de desenvolver a análise preliminar do objeto da auditoria e a definição do objetivo e do escopo do trabalho é realizada pelos núcleos de execução (NUACP, NUAGR ou NUALC), por intermédio de suas equipes técnicas e com o apoio do NUPLA, caso seja necessário. As equipes técnicas são constituídas mediante emissão de Ordem de Serviço específica para cada atividade de auditoria e devem dar seguimento às demais etapas do planejamento com a elaboração da Matriz de Planejamento até a finalização da execução da atividade e elaboração do produto final.

Nesse contexto, para dar início ao planejamento detalhado de cada trabalho de auditoria faz-se necessário a adoção das ações descritas no fluxo padrão, a seguir:

- a) Primeiramente, o NUPLA elabora o planejamento prévio de cada uma das atividades que compõem o PAINT;
- b) Uma vez definida a equipe técnica para realização de cada uma das atividades, o coordenador ou chefe de núcleo por ele delegado se reúne com a equipe para informar sobre o novo trabalho a ser realizado;
- c) Em seguida, o coordenador ou chefe de núcleo por ele delegado emite a Ordem de Serviço;
- d) Na emissão da Ordem de Serviço devem ser observados os seguintes critérios:
  - **formação da equipe técnica** - composta pelo coordenador, chefe, supervisor (quando possível), líder e demais auditores internos. Nesse momento, o coordenador e o chefe indicam o líder entre um dos membros da equipe técnica, consoante critérios definidos no capítulo “Atribuições dos Participantes da Equipe de Auditoria” - item 3.3, deste manual.
  - **objetivo da atividade** – deve ser definido o objetivo da atividade, mesmo que de forma ampla. O detalhamento do objetivo será determinado após a finalização do conhecimento do objeto a ser auditado, com a validação da gerência e, se for o caso, alteração do objetivo inicialmente definido na ordem de serviço.

Após a emissão da Ordem de Serviço, as equipes técnicas adotam as seguintes medidas:

- a) Elaborar a minuta do ofício de apresentação da equipe, o qual deve ser encaminhado ao órgão/entidade auditado pelo Controlador;
- b) Agendar reunião com o gestor do órgão/entidade para apresentação da equipe;
- c) Organizar a reunião de apresentação da equipe ao gestor do órgão/entidade auditado. Durante a reunião de apresentação poderão ser solicitados documentos e informações adicionais avaliados necessários para a continuidade dos trabalhos;
- d) Executar o planejamento da atividade que é finalizado com a elaboração e validação da Matriz de Planejamento.

O Plano de Comunicação disponibiliza o modelo de Ordem de Serviço (O.S.) extraído do SGA, o qual dispõe das seguintes informações:

- tipo de trabalho a ser realizado;
- unidade auditada;
- objeto da auditoria;
- objetivo geral estabelecido no PAINT, contemplando macroprocesso ou processo a ser auditado;
- referência de ser uma auditoria especial, quando for o caso;
- início e fim do planejamento dos trabalhos;
- total de horas previstas para o desenvolvimento das atividades; e
- composição dos membros da Equipe Técnica, com indicação do líder.

Os tópicos a seguir tratam das etapas que a CCAU estabelece para o desenvolvimento do planejamento detalhado das atividades de auditoria.

## **5.2.2 Análise Preliminar do Objeto de Auditoria**

A análise preliminar do objeto constitui uma etapa fundamental dos trabalhos de auditoria. É necessária para ajudar os auditores internos governamentais a obter uma compreensão suficiente do objeto de auditoria e para que se estabeleçam, de forma mais clara, os objetivos, o escopo do trabalho, os exames a serem realizados e os recursos necessários para a realização da auditoria.<sup>95</sup>

### **5.2.2.1 Visão Geral do Objeto (Entendimento do Contexto)**

De acordo com o Instituto dos Auditores Internos – IIA Global, o universo de auditoria, compreende uma lista ou catálogo de todas as unidades potencialmente auditáveis em uma organização. As unidades auditáveis podem ser quaisquer "tópico, assunto, projeto, departamento, processo, programas, políticas públicas, operações, contas, divisões, procedimentos, entidade, função ou outra área que, devido à presença de risco, possa justificar um trabalho de auditoria", que constituem os objetos de auditoria.<sup>96</sup>

Para a *ISSAI* 100<sup>97</sup>, o objeto de auditoria deve ser identificável, avaliável, evidenciável e relevante.

Destarte, nesta etapa do planejamento, a equipe técnica da CCAU realiza os exames preliminares do objeto, visando aperfeiçoar o mapeamento do universo auditável,

---

<sup>95</sup> Disponível em: < [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual\\_de\\_orientacoes\\_tecnicas\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual_de_orientacoes_tecnicas_2017.pdf) >. Acesso em: 06 mar. 2023.

<sup>96</sup> Disponível em: < [pg-desenvolvend-ippf-00000008-15062020112900.pdf\(iiabrasil.org.br\)](pg-desenvolvend-ippf-00000008-15062020112900.pdf(iiabrasil.org.br)) >. Acesso em: 26 set.2024.

<sup>97</sup> Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/> >. Acesso em: 23 out. 2023.

debater acerca do assunto com o gestor da organização e obter aceitação dos critérios de auditoria, dentre outros. Esses passos são fundamentais para adquirir segurança razoável no desenvolvimento da auditoria e evitar solução de continuidade.

Para realização do trabalho de auditoria a CCAU, utiliza as seguintes fontes de informação: comunicação com os gestores e especialistas, legislação, regimento interno, sistemas informatizados, relatórios gerenciais com dados e informações operacionais e financeiras, manuais operacionais, reportes do gerenciamento de riscos, resultados de atividades de auditoria anteriores, reportagens veiculadas na mídia, denúncias e representações e ações judiciais eventualmente existentes, dentre outras.

Dessa forma, a equipe técnica examina, inicialmente, os documentos disponibilizados pelo NUPLA quando da abertura da ordem de serviço para realização do novo trabalho que devem conter, quando possível:

- o Planejamento Prévio contemplando, inclusive, a indicação dos setores, gestores e servidores responsáveis por cada área de atuação, bem como competências e atribuições associadas ao objeto auditado;
- o regimento interno do órgão/entidade auditado;
- legislações esparsas aplicáveis ao objeto auditado;
- o Manual Técnico da área a ser auditada, caso o objeto da auditoria esteja contido no respectivo documento;
- o Planejamento Estratégico da Unidade Auditada, caso disponha dessa informação;
- o manual interno do processo, objeto da auditoria, caso disponha dessa informação;
- os papéis de trabalho permanente que foram ampliados ou produzidos nas etapas de elaboração do PAINT;
- os documentos solicitados previamente pelo NUPLA para subsidiar as atividades da respectiva auditoria; e
- todas as informações relevantes coletadas no desenvolvimento das 4 etapas do PAINT.

Ratifica-se que os documentos mencionados acima são papéis de trabalho permanentes, ou seja, suas informações podem ser utilizadas em mais de uma atividade de auditoria. Dessa forma, sempre que a equipe técnica perceber a necessidade de alterações relevantes nos papéis de trabalho padronizados pela CCAU, deve informar ao NUPLA, via e-mail corporativo, a fim de que sejam avaliadas, e se pertinentes, adotar as medidas para a atualização de tais documentos.

### 5.2.2.2 Elaboração do Relatório de Análise Preliminar do Objeto (RAP)

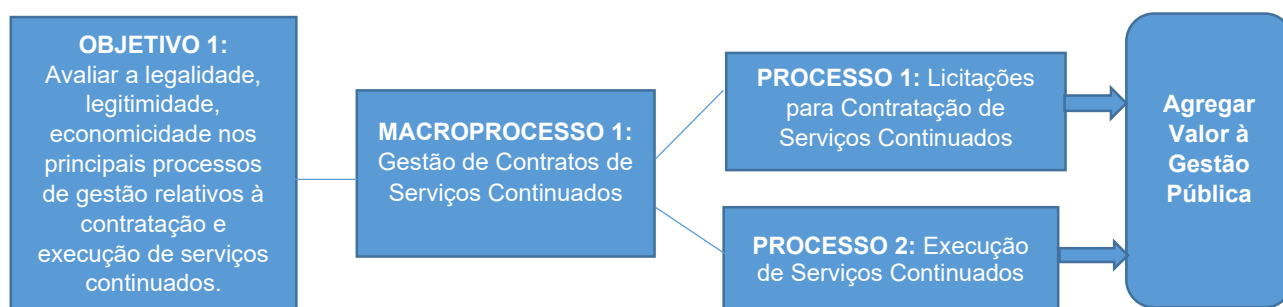
A elaboração do Relatório de Análise Preliminar do Objeto (RAP) tem início com a análise do contexto e finaliza após o desenvolvimento dos descritivos e fluxogramas do macroprocesso ou processo relativo ao objeto analisado. Essa etapa do planejamento detalhado deve conter, no mínimo, as seguintes informações:

- Descrição do objetivo, macroprocesso e processos da organização;
- Descrição do objeto;
- Área responsável;
- Principais normativos relacionados ao objeto;
- Pontos de Auditoria correlacionados ao objeto que já tenham sido pontuados por trabalhos de auditoria anteriores;
- Eventuais riscos já levantados pela CCAU ou pela organização, entre outras.

O RAP muito embora seja classificado como Papel de Trabalho Permanente, deve ser armazenado nos papéis de trabalho do planejamento da auditoria e poderá ser consultado sempre que for iniciada uma nova auditoria em objeto correlato. Ele deve ser atualizado quando constatada alteração significativa nos dados e documentos que o consubstancia.

Para ilustração, segue exemplo da relação entre objetivo, macroprocesso e processos:

**FIGURA 02: Relação entre Objetivo, Macroprocesso e Processos**



Fonte: Adaptado SFC/CGU

### 5.2.3 Objetivos e Escopo da Atividade de Auditoria

Objetivo de auditoria (ou questão fundamental de auditoria) consiste na declaração precisa daquilo que a auditoria se propõe a realizar.<sup>98</sup>

Assim, para cada trabalho de auditoria a ser realizado, devem ser estabelecidos objetivos específicos, a fim de delimitar o propósito, a abrangência, a extensão dos exames. Ao desenvolver os objetivos do trabalho, os auditores devem considerar a

<sup>98</sup> Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/glossario-de-termos-do-controle-externo.htm> >. Acesso em 23 out. 2023.

probabilidade de erros significativos, fraudes, não conformidades e outras exposições a riscos a que a Unidade Auditada esteja sujeita.<sup>99</sup>

Dessa forma, a equipe técnica da CCAU, a partir do entendimento do objetivo geral inicialmente definido no PAINT, deve realizar o seu desdobramento e formular os objetivos do trabalho, que devem ser claros e apresentar questões que possibilitem aos auditores obterem respostas no decorrer das atividades de auditoria. As respostas serão encontradas mediante aplicação de procedimentos determinados pelos auditores, que devem priorizar os testes de risco e controle dos processos.

Desse modo, a partir dos objetivos definidos, a equipe técnica da CCAU, nessa etapa do planejamento, é capaz de estabelecer o que a atividade de auditoria está buscando alcançar. Para tal, faz-se necessário determinar o escopo do trabalho que corresponde à amplitude dos exames.

Escopo do trabalho consiste na abrangência, extensão, profundidade e oportunidade dos exames. É uma declaração clara do foco, da extensão e dos limites da auditoria. O escopo de uma auditoria é influenciado pela materialidade e pelo risco (ISSAI/300).<sup>100</sup> A figura a seguir identifica alguns questionamentos que auxiliam na definição do escopo da auditoria.

**FIGURA 03: Perguntas que ajudam a definir o escopo da auditoria**

|               |                                                                                                                                     |
|---------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>O que</b>  | <ul style="list-style-type: none"><li>• Qual é o tema examinado?</li><li>• Qual o tipo mais apropriado de auditoria?</li></ul>      |
| <b>Quem</b>   | <ul style="list-style-type: none"><li>• Quais são as organizações auditadas?</li></ul>                                              |
| <b>Onde</b>   | <ul style="list-style-type: none"><li>• Quais são os locais cobertos pela auditoria?</li><li>• Qual é a amostra definida?</li></ul> |
| <b>Quando</b> | <ul style="list-style-type: none"><li>• Qual é o período coberto pela auditoria?</li></ul>                                          |

Fonte: Manual de Auditoria Operacional, TCU,2020 (IDI, 2016).

Outro aspecto que deve ser registrado durante a atividade de auditoria da CCAU diz respeito a limitações de escopo. Isto ocorre quando a equipe de auditoria não obtém êxito na solicitação de documentos e informações necessárias para a análise das evidências. Por conseguinte, a coordenadoria orienta que essa situação deva ser devidamente documentada e reportada no produto final da auditoria.

<sup>99</sup> Disponível em: < [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/21/Instrucao\\_Normativa\\_CGU\\_3\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/21/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf) >. Acesso em: 06 mar. 2023.

<sup>100</sup> Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/glossario-de-termos-do-controle-externo.htm> >. Acesso em: 23 out. 2023.

### **5.2.3.1 Avaliação de Riscos e de Controles**

A avaliação de riscos e de controles, na etapa de Planejamento – Desenhando a Atividade de Auditoria, consiste, principalmente, em definir os objetivos adequados e escopos suficientes para o desenvolvimento da atividade. Para tanto, devem identificar os riscos inerentes e avaliá-los, bem como identificar e avaliar, preliminarmente, os controles internos.

Dessa forma, na etapa de desenhar o planejamento, a equipe de auditoria deve:

- identificar os riscos inerentes;
- analisar os riscos inerentes quanto ao impacto e probabilidade de ocorrência ( $RI = I \times P$ );
- realizar reunião com o auditado para aperfeiçoamento e validação do inventário de riscos inerentes do macroprocesso ou processo mapeado bem como para obter informações sobre os controles internos, se a equipe entender pertinente;
- identificar e avaliar preliminarmente os controles internos;
- identificar os riscos residuais;
- avaliar os riscos, elaborando a matriz de risco que subsidiará o desenvolvimento do programa de trabalho.

#### **5.2.3.1.1 Identificação e Avaliação dos Riscos Inerentes**

A identificação de riscos consiste no processo de busca, reconhecimento e descrição de riscos; envolve a identificação das fontes de risco, os eventos, suas causas e suas consequências potenciais (ABNT, 2009), pode envolver análise de dados históricos, análises teóricas, opiniões de pessoas informadas e de especialistas, e as necessidades das partes interessadas (TCU, 2017).<sup>101</sup>

Dessa forma, após conhecer os objetivos do objeto de auditoria, seus macroprocessos e a sequência de atividades desenvolvidas em cada etapa do planejamento descrita anteriormente, a equipe técnica inicia a etapa de identificação e avaliação de riscos.

Essa parte do trabalho deve ser realizada internamente e de forma exploratória. Individualmente, cada membro da equipe técnica deve elaborar rol de possíveis eventos que possam impactar negativamente na consecução dos objetivos do objeto da auditoria, tomando por base os dados colhidos nas etapas anteriores. Salienta-se que esses eventos relacionados ainda não foram submetidos a ações de controle estabelecidas pela administração para mitigar tais riscos.

---

<sup>101</sup> Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/glossario-de-termos-do-controle-externo.htm> >. Acesso em: 06 mar. 2023.

Uma vez concluída a etapa individual de trabalho, a equipe técnica deve reunir, discutir e consolidar, em matriz única, os riscos inerentes individualmente identificados, passando, em seguida, para a avaliação do impacto (magnitude de um efeito negativo) e probabilidade (estimada) de ocorrência de cada risco segundo as variáveis da matriz, estabelecida pela CCAU, conforme figura a seguir:

**FIGURA 04: Modelo de Matriz de Riscos CCAU (Probabilidade X Impacto)**

| PROBABILIDADE                  |         | IMPACTO                                              |                                                                                                         |                                                     |                                                |                                                      |                                                                                                       |         |
|--------------------------------|---------|------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|------------------------------------------------|------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| Frequência Observada/ Esperada | Status  | Impacto Estratégico-Operacional                      |                                                                                                         |                                                     |                                                |                                                      | Impacto Econômico-Financeiro                                                                          | Status  |
|                                |         | Esforço de Gestão<br>(Governabilidade sobre o Risco) | Conformidade<br>(Sanção por descumprimento de dispositivos legais e indenizações por danos a terceiros) | Imagem<br>(Comprometimento da imagem institucional) | Operacional<br>(Entrega de produto ou serviço) | Intervenção Hierárquica<br>(Alçada de Interferência) | Valor Orçamentário<br>(Recursos envolvidos variando com base no objeto da análise de risco realizada) |         |
| Praticamente Certa             | Crítico | Muito alto                                           | Muito Alto                                                                                              | Muito alto                                          | Muito alto                                     | Muito alto                                           | Muito alto                                                                                            | Crítico |
| Provável                       | Alto    | Alto                                                 | Alto                                                                                                    | Alto                                                | Alto                                           | Alto                                                 | Alto                                                                                                  | Alto    |
| Possível                       | Médio   | Médio                                                | Médio                                                                                                   | Médio                                               | Médio                                          | Médio                                                | Médio                                                                                                 | Médio   |
| Rara                           | Baixo   | Baixo                                                | Baixo                                                                                                   | Baixo                                               | Baixo                                          | Baixo                                                | Baixo                                                                                                 | Baixo   |
| Improvável                     | Mínimo  | Muito Baixo                                          | Muito Baixo                                                                                             | Muito Baixo                                         | Muito Baixo                                    | Muito Baixo                                          | Muito Baixo                                                                                           | Mínimo  |

Esse trabalho exploratório é realizado pela equipe tanto para fins de conhecimento do objeto e dos riscos, quanto para determinação de escopo na fase de planejamento da auditoria.

Para mensuração de probabilidade e impacto foi definida a utilização da forma qualitativa, observando os critérios relacionados nos quadros abaixo.

**QUADRO 10 – Escala de Probabilidade**

| PROBABILIDADE | Frequência Observada/Esperada | Significado                                                                                                                         |
|---------------|-------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|               | Praticamente certa            | Ocorrência quase garantida no prazo associado ao objetivo do processo.                                                              |
|               | Provável                      | Repete-se com elevada frequência no prazo associado ao objetivo ou há muitos indícios que ocorrerá nesse horizonte.                 |
|               | Possível                      | Repete-se com frequência razoável no prazo associado ao objetivo ou há indícios que possa ocorrer nesse horizonte, ou DEVE ocorrer. |
|               | Rara                          | O histórico conhecido aponta para baixa frequência de ocorrência no prazo associado ao objetivo                                     |
|               | Improvável                    | Acontece apenas em situações excepcionais. Não há histórico conhecido do evento ou não há indícios que sinalizem sua ocorrência.    |

**QUADRO 11 – Escala de Impactos**

| Impacto Estratégico-Operacional |             | Significado                                                                                                 |
|---------------------------------|-------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>ESFORÇO DE GESTÃO</b>        | Muito alto  | Evento com potencial para levar o negócio ou serviço ao colapso.                                            |
|                                 | Alto        | Evento crítico, mas que com a devida gestão pode ser suportado.                                             |
|                                 | Médio       | Evento significativo que pode ser gerenciado em circunstâncias normais.                                     |
|                                 | Baixo       | Evento cujas consequências podem ser absorvidas, mas carecem de esforço da gestão para minimizar o impacto. |
|                                 | Muito baixo | Evento cujo impacto pode ser absorvido por meio de atividades normais.                                      |
| <b>CONFORMIDADE</b>             | Muito alto  | Determina a interrupção das atividades.                                                                     |
|                                 | Alto        | Determina ações de caráter pecuniários (multas).                                                            |
|                                 | Médio       | Determina ações de caráter corretivo.                                                                       |
|                                 | Baixo       | Determina ações de caráter orientativo.                                                                     |
|                                 | Muito baixo | Pouco ou nenhum impacto.                                                                                    |
| <b>IMAGEM</b>                   | Muito alto  | Com destaque na mídia nacional, podendo atingir os objetivos estratégicos e a missão.                       |
|                                 | Alto        | Com algum destaque na mídia nacional, provocando exposição significativa.                                   |
|                                 | Médio       | Com destaque na mídia regional provocando a exposição significativa.                                        |
|                                 | Baixo       | Pode chegar à mídia local, provocando exposição por curto período de tempo.                                 |
|                                 | Muito baixo | Impacto apenas interno / sem impacto.                                                                       |
| <b>OPERACIONAL</b>              | Muito alto  | Prejudica o alcance da missão da PMS.                                                                       |
|                                 | Alto        | Prejudica o alcance da missão do Órgão ou Entidade municipal.                                               |
|                                 | Médio       | Prejudica o alcance dos objetivos estratégicos.                                                             |
|                                 | Baixo       | Prejudica o alcance das metas do processo.                                                                  |
|                                 | Muito baixo | Pouco ou nenhum impacto nas metas.                                                                          |
| <b>INTERVENÇÃO HIERÁRQUICA</b>  | Muito alto  | Exigiria a intervenção do Prefeito.                                                                         |
|                                 | Alto        | Exigiria a intervenção do Secretário ou cargo equivalente.                                                  |
|                                 | Médio       | Exigiria a intervenção do Diretor ou cargo equivalente.                                                     |
|                                 | Baixo       | Exigiria a intervenção do Coordenador ou cargo equivalente.                                                 |
|                                 | Muito baixo | Seria alcançada no funcionamento normal da atividade.                                                       |
| Impacto Econômico-Financeiro    |             | Significado                                                                                                 |
| <b>VALOR ORÇAMENTO</b>          | Muito alto  | Acima de 3% do orçamento.                                                                                   |
|                                 | Alto        | De 2% a 3% do orçamento.                                                                                    |
|                                 | Médio       | De 1% a 2% do orçamento.                                                                                    |
|                                 | Baixo       | De 0,5% a 1% do orçamento.                                                                                  |
|                                 | Muito baixo | Abaixo de 0,5% do orçamento.                                                                                |

Durante a avaliação de riscos, a equipe deve buscar o consenso sobre a existência ou não dos riscos. Essa etapa contribui para consolidar o entendimento sobre a visão geral do objeto e seu funcionamento, na forma de macroprocessos.

O resultado da intelecção e discussão da equipe sobre os eventos de risco implica na construção do inventário de riscos que deve ser registrado em planilha consoante modelo constante no SGA.

Após a finalização da etapa de levantamento e avaliação de riscos pela equipe, é possível agendar uma reunião com os auditados, especialmente os operadores dos macroprocessos (servidores, empregados ou colaboradores que atuam diretamente nas unidades e são responsáveis pela execução desses processos) e os gestores de nível operacional. O objetivo é aprimorar e validar o inventário de eventos de risco. Assim, quando a equipe decidir pela realização dessa reunião, deve buscar coletar informações sobre os riscos associados à gestão junto àqueles que têm maior conhecimento sobre o funcionamento dos processos.

No que diz respeito a reunião com o auditado para aperfeiçoamento do inventário de riscos, o Roteiro de Metodologia de Auditoria com Foco em Riscos e Processos (TCU, 2014, p. 10), assim orienta:

Na prática, a equipe deverá indagar o gestor sobre todos os riscos inventariados, ouvindo sua opinião sobre a pertinência e viabilidade das situações levantadas, sua probabilidade e impacto estimados. Em cada caso, a equipe deve indagar sobre quais controles internos existem para evitar ou impedir a ocorrência do evento de risco. Caso o gestor não tenha consciência do que represente um controle interno, a equipe deverá indagar sobre os procedimentos administrativos incidentes sobre os possíveis riscos apresentados.

Encerrada a etapa de contribuição do auditado e com o inventário de riscos aperfeiçoado, a equipe deverá avaliar a qualidade e suficiência dos controles internos apresentados, registrando essa informação na matriz de risco.

#### **5.2.3.1.2 Identificação e Avaliação Preliminar dos Controles Internos**

Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade; e desenvolvido para proporcionar segurança razoável, com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.<sup>102</sup>

Os controles podem ser de natureza preventiva, de constatação ou de direcionamento, conforme descrito a seguir:

- ✓ **Controles preventivos** – são estabelecidos com a finalidade de evitar a ocorrência de erros ou desperdícios;

---

<sup>102</sup> Disponível em: < [https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF\\_2013\\_Sumario\\_Executivo.pdf](https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf) >. Acesso em: 06 mar. 2023.

- ✓ **Controles de constatação** – são definidos nas fases seguintes àquelas em que são geradas as transações, com o objetivo de detectar a ocorrência de erros nas fases anteriores, propiciando a adoção de medidas corretivas;
- ✓ **Controles de direcionamento** – são fixados com a finalidade de proporcionar a ocorrência de certo evento, ocasião em que a Administração desencadeará ações de correção de rumos.

Para desenvolver a identificação e avaliação preliminar dos controles internos, a equipe técnica deve, inicialmente, identificar as políticas, diretrizes, normas e procedimentos administrativos relacionados ao objeto de auditoria. Posteriormente, realizar a avaliação preliminar dos controles internos por meio de procedimentos, tais como:

- ✓ avaliar a relação custo-benefício, considerando que o custo de um controle não deve exceder aos benefícios que ele possa proporcionar;
- ✓ observar a forma de organização do auditado (organograma, fluxograma etc.), identificando as principais áreas operacionais;
- ✓ verificar a segregação entre as funções de aprovação, execução e controle, de modo que nenhuma pessoa possa ter completa autoridade sobre uma parcela significativa de qualquer transação;
- ✓ avaliar a definição de autoridade e de responsabilidade, devendo haver procedimentos claramente determinados, que levem em conta as funções de todos os setores da organização, propiciando a integração das informações dentro do sistema;
- ✓ observar a política de recursos humanos, atentando para a seleção e qualificação de pessoal e o rodízio de funções que reduz a possibilidade de fraudes e gera novas ideias;
- ✓ verificar se as informações geradas são oportunas e confiáveis;
- ✓ levantar a documentação do ciclo de transações;
- ✓ conferir, a partir de uma amostragem, a forma como as operações são registradas, devendo atentar para a observância às regras aplicáveis e os comprovantes justificativos. O controle é eficaz somente quando produzido por um sistema adequado, que permite assegurar a fidedignidade das informações, através de registros gerados por fontes independentes e que podem ser comparados e conciliados;
- ✓ observar o acesso aos ativos da organização, atentando para o fato de que a limitação deste acesso ao pessoal autorizado constitui um meio de controle eficaz para a sua segurança;
- ✓ avaliar se o controle é destinado a mitigar determinado risco;

- ✓ avaliar os mecanismos que possibilitam a implementação e acompanhamento dos programas de governo, atividades, sistemas e operações, visando a sua economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Os controles internos podem ser avaliados usando escalas qualitativas, como: inexistente, fraco, médio, satisfatório e forte.

### **5.2.3.2 Definição dos Objetivos e do Escopo**

Após a avaliação de riscos e de controles e a análise dos principais riscos existentes e a adequação e suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos, a equipe técnica poderá indicar se os riscos relacionados ao objeto em questão estão sendo gerenciados. A partir dessa análise, a respectiva equipe terá mais condições de definir os objetivos e o escopo do trabalho.

Para finalizar a etapa Definição e Escopo do Objeto, a equipe deve concluir o mapeamento do processo, com o descritivo e fluxograma da área a ser auditada validados pelos gestores e servidores envolvidos na gestão do objeto auditado. Ademais, com o desenho da atividade de auditoria validado, os auditores estarão aptos para analisar qual(is) ponto(s) deve(m) concentrar a maior parte dos testes de controle.

Teste de controle constitui aquele que se destina a verificar e comprovar a regularidade na aplicação das normas e certificar a confiabilidade e a adequação dos procedimentos do sistema de controles internos (SCI).<sup>103</sup> (NAG 4406.1)

### **5.2.4 Elaboração ou Atualização do Programa de Auditoria**

O Programa de Trabalho de Auditoria consiste no documento que relaciona os procedimentos a serem executados durante um trabalho de auditoria, desenvolvido para cumprir o planejamento do trabalho.<sup>104</sup>

O tópico 4.4 PROGRAMA DE AUDITORIA do presente manual aborda esse tema, bem como informa sobre os programas padrão da CCAU, constantes nos Manuais Técnicos.

Observa-se que os programas de trabalho de auditoria não são exaustivos, e determinadas atividades podem requerer procedimentos específicos e não previstos nos manuais técnicos editados pela CCAU. Nesse contexto, os novos procedimentos desenvolvidos pela equipe técnica e incorporados a atividade durante a realização da

---

<sup>103</sup> Disponível em: <[https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/Normas\\_de\\_Auditoria\\_Governamental\\_-\\_NAG\\_IRB\\_.pdf](https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/Normas_de_Auditoria_Governamental_-_NAG_IRB_.pdf)>. Acesso em: 06 mar. 2023.

<sup>104</sup> Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409>>. Acesso em: 23 out. 2023.

do trabalho poderão ser incluídos no Manual Técnico, após avaliados pelo Núcleo responsável pela área auditada.

Quando um objeto de auditoria relativo a uma área específica não dispuser de Manuais Técnicos da CCAU, a equipe designada para realizar a atividade deve, inicialmente, elaborar o respectivo programa de trabalho, o qual deve ser desenvolvido no decorrer da fase de planejamento da auditoria, validado pela coordenação e registrado no SGA.

O processo de elaboração e obtenção da aprovação do Programa de Trabalho na CCAU deve ser amplamente discutido com todos os membros da equipe técnica. Após a aprovação do texto do respectivo programa pelos membros da equipe, este será publicizado a todo o corpo técnico da respectiva coordenadoria.

No caso de divergências de opiniões quanto aos procedimentos e técnicas constantes dos programas de trabalho, deve prevalecer a opinião do chefe do núcleo, motivada por requisitos técnicos.

Tanto a alteração quanto a elaboração de um novo programa de trabalho devem ser comunicadas ao NUPLA, para aplicação nos futuros planejamentos.

Ressalta-se que o titular da CCAU deve assegurar que o tempo disponível para a fase de planejamento seja suficiente para a consecução dos objetivos e o detalhamento das questões de auditoria, além da elaboração do programa de trabalho, que é materializada com o preenchimento da Matriz de Planejamento.

### **5.2.5 Matriz de Planejamento**

A Matriz de Planejamento consiste em um papel de trabalho que organiza e sistematiza o planejamento do trabalho de auditoria e documenta o programa de auditoria, discriminando o objetivo de auditoria e as questões de auditoria formuladas para alcançar tal objetivo; as informações requeridas, as fontes de informações e os procedimentos de auditoria para responder às questões. (NAT, 94, 96-97)<sup>105</sup>

Segundo a *ISSAI 3200* da *INTOSAI*, o objetivo de uma matriz de planejamento é tornar clara a viabilidade de se chegar a uma conclusão sobre o objetivo de auditoria e assegurar uma cadeia lógica de raciocínio e análise desde o objetivo de auditoria até os critérios e métodos utilizados. A matriz ajuda o auditor a impor um padrão lógico e disciplinado ao planejamento do trabalho e a garantir que todos os aspectos do objetivo de auditoria sejam considerados. Mais importante, a matriz de planejamento

---

<sup>105</sup> Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/glossario-de-termos-do-controle-externo.htm> >. Acesso em: 23 out. 2023.

exige que o auditor esclareça, na fase de planejamento, contra quais fontes de evidência os critérios de auditoria podem ser testados.<sup>106</sup>

O método de elaborar a Matriz de Planejamento da CCAU está alinhado com os entendimentos supramencionados, visto que a Matriz dessa coordenadoria é estruturada pela equipe técnica na fase de Planejamento. Ocorrendo situações inesperadas durante a execução das atividades de auditoria, os procedimentos predefinidos nesse documento podem ser acrescentados ou substituídos.

Além disso, o Programa de Trabalho específico da auditoria, definido na Matriz de Planejamento, deve ser revisado e aprovado pelo supervisor e chefia. Após validação da respectiva Matriz, os procedimentos previamente instituídos serão aplicados na etapa de execução.

Importante evidenciar que, para cada auditoria específica, deve ser elaborada a Matriz de Planejamento correspondente, com todos os documentos suportes, que serão registrados em papéis de trabalho e arquivados no SGA.

A elaboração da Matriz de Planejamento perfaz, principalmente, as seguintes ações, que estão detalhadas no protocolo de Planejamento de Auditoria Baseada em Riscos da CCAU, o qual está armazenado no SGA:

- 1 – Elaborar as questões (e, se houver, subquestões) de auditoria;
- 2 – Determinar os critérios de auditoria;
- 3 – Determinar os testes de auditoria que serão aplicados na fase de execução;
- 4 – Elaborar os papéis de trabalho modelo, assim como definir a amostra, para serem aplicados na fase de execução;
- 5 – Preencher a Matriz de Planejamento (programa de trabalho para a fase de execução); e
- 6 – Validar a Matriz de Planejamento com o chefe e o supervisor.

Acrescenta-se que os Manuais Técnicos da CCAU, registrados no SGA, trazem sugestões de questões de auditoria para cada área de atuação da CCAU neles contidas.

A seguir, o modelo de Matriz de Planejamento adotado pela CCAU:

---

<sup>106</sup> Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/> >. Acesso em: 23 out. 2023.

**FIGURA 05: Modelo de Matriz Planejamento CCAU**

| MATRIZ DE PLANEJAMENTO    |  |                         |  |  |  |                    |  |  |  |  |  |
|---------------------------|--|-------------------------|--|--|--|--------------------|--|--|--|--|--|
| OS nº                     |  |                         |  |  |  | Unidade auditada:  |  |  |  |  |  |
| Data de início da O.S.:   |  | Ofício de apresentação: |  |  |  | Tipo da atividade: |  |  |  |  |  |
| Objeto auditado           |  |                         |  |  |  |                    |  |  |  |  |  |
| Objetivo da OS            |  |                         |  |  |  |                    |  |  |  |  |  |
| Previsão do planejamento: |  | Produto Final:          |  |  |  |                    |  |  |  |  |  |
| Equipe:                   |  |                         |  |  |  |                    |  |  |  |  |  |

R1

| Devido a:<br>(causa /fonte)                               |  | Poderá acontecer: (descrição da incerteza)                                                 |                                       |                     | O que poderá levar a:<br>(descrição do impacto, consequencia, efeito)                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                     |                               | Impactando no:<br>(objetivo)                                                                |                                |            |                                                        |
|-----------------------------------------------------------|--|--------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|---------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|-------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|------------|--------------------------------------------------------|
| Devido a insuficiência de recursos (humanos, por exemplo) |  | pode ocorrer Inércia ou demora no planejamento das contratações                            |                                       |                     | que poderá levar a perda da dotação orçamentária ao final do exercício pela não contratação (ou a necessidade de adesão a atas de registro de preços no final do exercício) bem como de ato antieconômico pela realização de contratação de soluções com características superiores às necessidades do Órgão, ainda que com preços compatíveis com essas características |                     |                               | impactando na execução orçamentária e operacional da unidade.                               |                                |            |                                                        |
| Questões de auditoria                                     |  | Informações requeridas (identificar as informações necessárias para responder as questões) |                                       | Testes de Auditoria |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Fonte de informação | Critério (com o que comparar) | Técnicas e Procedimentos de auditoria para coleta de dados (com quem, como, onde, análises) | Quais evidências serão obtidas | Limitações | Possíveis achados (o que a análise vai permitir dizer) |
| Descrição                                                 |  | Tipo de Teste                                                                              | Testes de auditoria a serem aplicados |                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |
|                                                           |  |                                                                                            |                                       |                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |
|                                                           |  |                                                                                            |                                       |                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |
|                                                           |  |                                                                                            |                                       |                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |
|                                                           |  |                                                                                            |                                       |                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |
|                                                           |  |                                                                                            |                                       |                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |
|                                                           |  |                                                                                            |                                       |                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |
|                                                           |  |                                                                                            |                                       |                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |
|                                                           |  |                                                                                            |                                       |                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |
|                                                           |  |                                                                                            |                                       |                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |

R2

| Devido a:<br>(causa /fonte) |  | Poderá acontecer: (descrição da incerteza)                                                 |                                       |                     | O que poderá levar a:<br>(descrição do impacto, consequencia, efeito) |                     |                               | Impactando no:<br>(objetivo)                                                                |                                |            |                                                        |
|-----------------------------|--|--------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|---------------------|-----------------------------------------------------------------------|---------------------|-------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|------------|--------------------------------------------------------|
|                             |  |                                                                                            |                                       |                     |                                                                       |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |
| Questões de auditoria       |  | Informações requeridas (identificar as informações necessárias para responder as questões) |                                       | Testes de Auditoria |                                                                       | Fonte de informação | Critério (com o que comparar) | Técnicas e Procedimentos de auditoria para coleta de dados (com quem, como, onde, análises) | Quais evidências serão obtidas | Limitações | Possíveis achados (o que a análise vai permitir dizer) |
| Descrição                   |  | Tipo de Teste                                                                              | Testes de auditoria a serem aplicados |                     |                                                                       |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |
|                             |  |                                                                                            |                                       |                     |                                                                       |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |
|                             |  |                                                                                            |                                       |                     |                                                                       |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |
|                             |  |                                                                                            |                                       |                     |                                                                       |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |
|                             |  |                                                                                            |                                       |                     |                                                                       |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |
|                             |  |                                                                                            |                                       |                     |                                                                       |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |
|                             |  |                                                                                            |                                       |                     |                                                                       |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |
|                             |  |                                                                                            |                                       |                     |                                                                       |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |
|                             |  |                                                                                            |                                       |                     |                                                                       |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |
|                             |  |                                                                                            |                                       |                     |                                                                       |                     |                               |                                                                                             |                                |            |                                                        |

## 6 EXECUÇÃO DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA

A fase de execução, também conhecida como fase de testes, é o momento em que se coloca em prática o plano de auditoria, por meio da aplicação dos procedimentos e testes previamente delineados no programa de auditoria. O principal objetivo desta etapa é a obtenção e avaliação da evidência de auditoria, que servirá como fundamento para o desenvolvimento dos achados necessários à elaboração da conclusão ou opinião de auditoria.<sup>107</sup>

Nesta fase, são elaboradas propostas de encaminhamento que serão incluídas no relatório de auditoria, além de uma documentação minuciosa de todas as atividades realizadas. Essa atenção aos detalhes garante a transparência e a qualidade do trabalho, assegurando que todas as evidências e recomendações sejam devidamente registradas para futuras referências.

De acordo com a Norma 2320 do IIA (Análise e Avaliação)<sup>108</sup>, a extensão dos testes depende de se os resultados produziram evidências suficientes de auditoria nas quais os auditores internos possam basear suas conclusões ou orientações. Se os

<sup>107</sup> Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/glossario-de-termos-do-controle-externo.htm>. Acesso em: 01 set. 2022.

108 Disponível em: <<https://www.Abrasil.org.br/korbillload/upl/ippf/downloads/2019orientacoes-ippf-00000013-07042020104945.pdf>>.  
Acesso em: 06 mar. 2023.

procedimentos de teste indicados no programa de trabalho não oferecerem informações suficientes para chegar a conclusões e recomendações, os auditores internos podem precisar ajustar o plano de testes e conduzir testes adicionais. A Norma 2240.A1 exige que os ajustes ao programa de trabalho sejam prontamente aprovados.

Os procedimentos a serem aplicados durante a execução da atividade de auditoria interna da CCAU vão se desenhando a partir do planejamento prévio das atividades que sucedem o PAINT e durante toda a fase do planejamento individual. Tais procedimentos são definidos pela equipe técnica sempre analisando a natureza da atividade, que pode ser: avaliação ou consultoria. Salienta-se que o processo de consultoria, principalmente os trabalhos de aconselhamento, é similar ao de um trabalho de avaliação.

A CCAU permite eventuais ajustes ao programa de auditoria aplicado durante o trabalho em campo, desde que ocorram novas informações que justifiquem essas alterações, as quais estão sujeitas à aprovação do chefe e do coordenador.

A competência para alterar o status da atividade no SGA da fase de planejamento para a de execução é do chefe responsável pela auditoria. A partir deste momento, os demais membros da equipe deverão aplicar e registrar nesta fase todos os testes de auditoria preliminarmente definidos no planejamento e, caso necessário, os testes adicionais.

Tais procedimentos de auditoria, visam obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar suas conclusões, com a extensão e profundidade que cada caso requer, a exemplo de: inspeção física; exames de documentos originais; observação; entrevistas; confirmação externa ou circularização e correlação das informações obtidas. Ademais, na seção 4.3 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA do presente manual, constam sugestões de testes e técnicas possíveis de serem aplicados pelos auditores.

Para executar a atividade de auditoria, a CCAU intensifica os trabalhos *in loco* e determina que a equipe técnica deve considerar:

- A metodologia de amostragem e tamanho necessário da amostra para obter informações suficientes;
- A boa comunicação entre auditores e auditados;
- O plano de testes adequados para coletar evidências; e
- O registro de todo o processo em papéis de trabalho.

Além disso, essa coordenadoria estabelece o fluxo padrão que a equipe técnica deve seguir para realizar esta etapa de execução:

1. Comunicar-se com a Unidade Auditada;
2. Levantar Evidências da Auditoria;
3. Elaborar a Matriz de Achados;
4. Redigir os Pontos de Auditoria;
5. Reunir-se com os gestores da Unidade Auditada para Apresentação dos Achados Preliminares, se necessário;
6. Enviar os pontos preliminares para manifestação pela unidade auditada;
7. Analisar a manifestação da unidade auditada e elaborar o relatório preliminar de acordo com a atividade, podendo ser: Relatório de Auditoria (REAUD), Parecer Técnico, Trabalho Técnico e afins;
8. Realizar reunião de Encerramento e Busca de Solução Conjunta com os gestores da Unidade Auditada;
9. Elaborar o Produto Final;
10. Classificar os Pontos de Auditoria; e
11. Contabilizar os Benefícios Financeiros e Não Financeiros (Esse tema será abordado no tópico 9 do presente manual).

Visando disciplinar e padronizar procedimentos, bem como orientar os auditores internos, a CCAU dispõe de protocolo de execução das atividades de auditoria que contribui para subsidiar a equipe técnica na realização desses procedimentos, supramencionados, no âmbito da PMS. Tal documento encontra-se arquivado no SGA.

Ratifica-se que, assim como na fase de planejamento, os papéis de trabalho elaborados na fase de execução devem ser cadastrados no SGA e atualizados de acordo com o acréscimo de informações. Além disso, esses documentos devem ser vinculados aos respectivos passos do programa de trabalho, que serão validados pela chefia, podendo ser delegada essa atribuição à supervisão.

## **6.1 COMUNICAÇÃO DA EQUIPE DE CAMPO COM A UNIDADE AUDITADA**

A Norma 2310 do IIA (Identificando Informações) dispõe que os auditores internos devem identificar informações suficientes, confiáveis, relevantes e úteis para atingir os objetivos do trabalho de auditoria. O processo de identificar informações é facilitado por uma comunicação aberta e colaborativa entre o auditor interno e o pessoal da organização, especialmente aqueles diretamente envolvidos na área ou processo sob revisão. Estabelecer e manter canais eficazes de comunicação é um aspecto

importante da condução do trabalho. A independência organizacional da atividade de auditoria interna também é essencial para a comunicação aberta.<sup>109</sup>

O processo de comunicação da CCAU com os órgãos/entidades auditados merece uma atenção especial e deve ocorrer desde a elaboração do PAINT, permanecendo durante toda a realização da atividade de auditoria, visando estabelecer apoio das pessoas envolvidas na gestão da área auditada, evitar mal-entendidos e obter feedback. Importante observar que, de acordo com a legislação municipal vigente, o auditado não pode negar informações e documentos, bem como a disponibilização de espaço físico para realização da atividade de auditoria interna.

Dessa forma, a CCAU, para manter um fluxo de comunicação eficaz e adequado com a Unidade Auditada, institucionalizou um Plano de Comunicação alinhado às estratégias dessa coordenadoria, a qual prima pela ética, eficiência e transparência nos diversos processos de comunicação concernentes às atividades de auditoria. O respectivo Plano está arquivado no SGA, o qual dispõe também de modelos de documentos que contribuem para a comunicação entre auditor e auditado.

## 6.2 LEVANTAMENTO DAS EVIDÊNCIAS DA AUDITORIA

As evidências de auditoria são as informações coletadas, analisadas e avaliadas pelo auditor para apoiar os achados e as conclusões do trabalho de auditoria. Constituem meio de informação ou de prova para fundamentar a opinião da unidade de auditoria governamental e, ao mesmo tempo, reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável.<sup>110</sup>

A CCAU deve considerar os atributos e a natureza para o levantamento das evidências de auditoria, conforme apresentados nos quadros a seguir, visando obter evidências aceitáveis e adequadas para fundamentar os achados e propor recomendações, bem como mitigar o risco de auditoria.

**QUADRO 12 – Atributos das Evidências**

| ATRIBUTOS DAS EVIDÊNCIAS   |                                                                                                                                                                                              |
|----------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Suficiência (quantidade)   | Concretas, adequadas e convincentes.                                                                                                                                                         |
| Confiabilidade (qualidade) | Foram aplicadas técnicas de auditoria apropriadas.                                                                                                                                           |
| Fidedignidade (qualidade)  | Válidas e representam de forma precisa os fatos, sem erros ou tendências.                                                                                                                    |
| Relevância (qualidade)     | Asseguram que a evidência esteja diretamente relacionada aos objetivos e ao escopo do trabalho. E sejam capazes de apoiar as opiniões e recomendações do auditor fornecendo informações. que |

<sup>109</sup> Norma 2310 – Identificando Informações. Disponível em: < <https://www.Abrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/2019orientacoes-ippf-00000013-07042020104945.pdf> >. Acesso em: 30 jul. 2020.

<sup>110</sup> Disponível em: < [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual\\_de\\_orientacoes\\_tecnicas\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual_de_orientacoes_tecnicas_2017.pdf) >. Acesso em: 11 mai. 2023.

| ATRIBUTOS DAS EVIDÊNCIAS |                                                                                                                               |
|--------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                          | sejam significativas e que auxiliem a identificar e avaliar os riscos relevantes, bem como a eficácia dos controles internos. |
| Utilidade (qualidade)    | Útil para a construção dos achados e para a formação da opinião emitida pelo auditor.                                         |

Fonte: Adaptação das Informações constantes no MOT (CGU).

### QUADRO 13 – Natureza das Evidências

| NATUREZA DAS EVIDÊNCIAS |                                                                                                    |              |                                                                                                                                                             |
|-------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| LEGAIS                  |                                                                                                    | DE AUDITORIA |                                                                                                                                                             |
| Direta                  | Comprova diretamente um fato.                                                                      | Física       | Obtidas por meio das técnicas de inspeção física ou de observação direta.                                                                                   |
| Circunstancial          | Conhecida como indício. Não é suficiente para sustentar um achado.                                 | Testemunhal  | Informações prestadas por terceiros, por meio de declarações verbais ou escritas, bem como colhidas por meio de técnica de entrevista ou questionário.      |
| Conclusiva              | Constitui sozinha prova absoluta dos fatos e das circunstâncias que informa.                       | Análítica    | Verificação das inter-relações entre dados, a exemplo: amostragem, as técnicas de auditoria assistidas por computador, a conciliação e a revisão analítica. |
| Corroborativa           | Serve de suporte para outras evidências, de forma a torná-las mais confiáveis, relevantes e úteis. | Documental   | Obtida de fontes internas ou externas à organização. São exemplos: relatórios, memorandos, atas, contratos.                                                 |

Fonte: Adaptação das Informações constantes no MOT (CGU).

O risco de auditoria pode ocorrer devido a erro da equipe na coleta de evidências. Desse modo, o auditor interno deve estar atento ao grau de convencimento das informações utilizadas e, para minimizar tais riscos, deve observar:

- ✓ os vários tipos de evidências, que podem diferir em espécie e confiabilidade, bem como as várias estratégias empregadas para coletá-las;
- ✓ as evidências que, sozinhas, comprovem as situações apontadas;
- ✓ os fatores que ajudam a determinar o que se constitui evidência suficiente, válida e relevante, necessária para dar suporte ao conteúdo do relatório ou parecer;
- ✓ o julgamento profissional que permite avaliar que as evidências transmitem pouca ou nenhuma certeza;
- ✓ reduzir, ao máximo, o grau de subjetividade do julgamento do auditor interno em relação à evidência coletada;
- ✓ a conduta pessoal que deve manter e desenvolver para assegurar que erros e tendências não ponham em risco o resultado do processo.

Acrescenta-se que, para minimizar erro na coleta de evidências, a equipe técnica pode também buscar, sempre que possível e conveniente, esclarecimentos com o gestor da área auditada acerca das evidências levantadas que suportam seus achados, uma vez que a opinião da Administração é considerada um elemento importante para assegurar tais evidências.

### 6.2.1 Fontes de Informação

Fontes de informação são os elementos que provêm as informações requeridas para a execução dos procedimentos de auditoria ou testes de auditoria.<sup>111</sup>

Segundo a Norma 2310<sup>112</sup> do IIA (Identificando Informações), os critérios das informações são:

- Suficientes: factuais, adequadas e convincentes, de forma que uma pessoa prudente e informada chegaria às mesmas conclusões do auditor;
- Confiáveis: as melhores informações possíveis de se obter através da utilização de técnicas apropriadas de trabalho;
- Relevantes: apoiam as observações e recomendações do trabalho de auditoria e são consistentes com os objetivos do trabalho de auditoria; e
- Úteis: auxiliam a organização a atingir suas metas.

A CCAU orienta que a equipe de auditoria deve coletar as informações necessárias para o seu trabalho, utilizando-se de diversas fontes de informação, tais como:

- SIGEF / SSA (Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal do Município de Salvador);
- Demonstrações financeiras dos últimos exercícios;
- SGA (Sistema de Gestão da Auditoria);
- Processos e documentos gerais relacionados ao órgão/entidade auditado ou ao objeto fiscalizado;
- Portal da Transparência;
- Sistema Integrado de Gestão e Auditoria - SIGA do TCM/Ba (Tribunal de Contas dos Municípios);
- Notificações e Pareceres Prévios do TCM/Ba;
- Manual de Normas e Procedimentos do Sistema Integrado de Controle Interno (SICOI), constante no site da CGM/SSA;
- Sites que armazenam legislações (municipais, estaduais e federais);
- Sites oficiais de órgãos públicos (TCU, CGU e demais Controladorias etc.);
- Legislações e normas específicas;

---

<sup>111</sup> Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/glossario-de-termos-do-controle-externo.htm> >. Acesso em: 23 out. 2023.

<sup>112</sup> Disponível em: < <https://iia.org.br/ippf/orientacoes-de-implantacao> >. Acesso em: 13 set. 2022

- Manuais, rotinas e procedimentos das unidades auditadas;
- Reportagens de jornais e periódicos disponíveis na internet;
- Literatura sobre o tema;
- Observatório da Despesa Pública (ODP) da CGM;
- Trabalhos anteriores de auditoria, incluindo os respectivos papéis de trabalho;
- Informações adquiridas diretamente com os auditados;
- Desempenho de instituições similares (*Benchmarking*);
- Demais sistemas informatizados de domínio da PMS;
- Parcerias com outros órgãos públicos para integração de dados.

Sempre que pertinente, a equipe técnica deve se empenhar em buscar recursos tecnológicos que contribuam com o levantamento das evidências. Para tanto, os membros da equipe necessitam identificar os dados relevantes, elaborar modelos de relatórios e, na sequência, submeter ao titular da CCAU, que providenciará, se possível, sua implantação junto aos responsáveis pelos sistemas da PMS.

Esses relatórios sugeridos pela equipe devem apresentar dados compactados e formatados que facilitem a pesquisa, análise e avaliação do objeto de auditoria. Ademais, tal processo deve ser difundido por todos os auditores internos da CCAU, visando o uso dessas informações em auditorias posteriores, evitando, assim, o gasto de tempo e esforço na apuração de informações que já se encontram disponíveis.

## 6.2.2 Documentando as Informações

A Norma 2330<sup>113</sup> do IIA (Documentando Informações) dispõe que os papéis de trabalho são usados para documentar as informações geradas ao longo do processo do trabalho, incluindo o planejamento; teste, análise e avaliação de dados; e a formulação dos resultados e conclusões do trabalho.

Os documentos que suportam as evidências de auditoria da CCAU são registrados de forma satisfatória e segura, uma vez que os papéis de trabalho relacionados às evidências levantadas estão cadastrados e arquivados no SGA. Caso haja impossibilidade de digitalização, a equipe deve elaborar um papel de trabalho com essa informação, cadastrar no SGA, vincular ao passo correlacionado e arquivar os documentos em meio físico.

Os passos do programa cadastrados no SGA somente poderão ser concluídos pelo auditor interno, após a equipe técnica realizar a referência cruzada entre os papéis de trabalho e os passos do programa.

---

<sup>113</sup> Norma 2330 – Documentação das Informações do IIA. Disponível em: <<https://www.abril.org.br/korbillload/upl/ippf/downloads/2019orientacoes-ippf-00000013-07042020104945.pdf>>. Acesso em: 03 ago. 2020.

Os papéis de trabalho podem ser alterados pelo auditor interno responsável pela área auditada, de acordo com o acréscimo de informações ou inconsistências constatadas após sua elaboração. A validação do passo finalizado pelo auditor é realizada pela chefia, podendo ser delegada à supervisão.

As diretrizes da CCAU para o processo de elaboração dos papéis de trabalho estão descritas na seção 4.5 PAPÉIS DE TRABALHO do presente manual.

### **6.3 ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE ACHADOS**

A Matriz de Achados consiste em um papel de trabalho que estrutura o desenvolvimento dos achados, explicitando para cada um a situação encontrada (ou condição), o critério de auditoria, as causas, os efeitos, as evidências de auditoria, as propostas de encaminhamento.<sup>114</sup>

De acordo com o MOT<sup>115</sup>, a Matriz de Achados subsidia a equipe técnica, possibilitando ganhos ao trabalho, uma vez que:

- a) facilita a elaboração dos achados, pois organiza os componentes de acordo com uma ordem lógica;
- b) contribui para que se estruture melhor o relatório, porque permite a organização dos achados de acordo com a ordem de relevância;
- c) facilita a colaboração entre os integrantes da equipe, que podem se sentir mais à vontade para manifestar suas críticas e sugestões antes de o achado ter sido desenvolvido;
- d) evita a reescrita dos achados, dado que as contribuições da equipe e as revisões do coordenador e do supervisor podem ser realizadas com base na Matriz, antes, portanto, de o auditor desenvolver o texto propriamente dito. Em se tratando da CCAU as revisões são feitas pelo chefe e pelo supervisor da atividade;
- e) facilita a revisão dos trabalhos, dado que permite que o revisor identifique rapidamente as eventuais lacunas ou inconsistências nas informações, o que contribui para a maior qualidade e tempestividade no desenvolvimento dos relatórios ou de outro instrumento de comunicação;
- f) possibilita a elaboração de relatórios ou de outros instrumentos de comunicação mais concisos e objetivos, pois desestimula a inserção de detalhes ou de outras informações estranhos aos componentes dos achados.

---

<sup>114</sup> Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/glossario-de-termos-do-controle-externo.htm> >. Acesso em: 23 out. 2022.

<sup>115</sup> Disponível em: < [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual\\_de\\_orientacoes\\_tecnicas\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual_de_orientacoes_tecnicas_2017.pdf) >. Acesso em: 11 mai. 2023.

A CCAU institui o papel de trabalho “Matriz de Achados” para estruturar os achados em forma de tabela. Esse procedimento é realizado ao longo da execução da atividade de auditoria e revisado pelo supervisor e/ou chefe.

Para fins de ilustração, apresenta-se o modelo geral da Matriz de Achados definido pela CCAU, conforme segue:

**FIGURA 06: Modelo de Matriz de Achados CCAU**

| MATRIZ DE ACHADOS                               |                 |          |                     |        |         |                               |               |                               |                      |
|-------------------------------------------------|-----------------|----------|---------------------|--------|---------|-------------------------------|---------------|-------------------------------|----------------------|
| OS nº                                           |                 |          |                     |        | Origem  |                               |               |                               |                      |
| Entidade Auditada                               |                 |          |                     |        |         |                               |               |                               |                      |
| Objeto auditado                                 |                 |          |                     |        |         |                               |               |                               |                      |
| Objetivo da OS                                  |                 |          |                     |        |         |                               |               |                               |                      |
| ✚ ✎ ✕                                           |                 |          |                     |        |         |                               |               |                               |                      |
| Achados                                         |                 |          |                     |        |         |                               | Boas Práticas | Recomendações e determinações | Benefícios esperados |
| Questões de auditoria / subquestão de auditoria | Título do Ponto | Critério | Situação encontrada | Causas | Efeitos | Nº do arquivo com a evidência |               |                               |                      |
| Nota 1                                          | Nota 2          | Nota 3   | Nota 4              | Nota 5 | Nota 6  | Nota 7                        | Nota 8        | Nota 9                        | Nota 10              |
| ○                                               |                 |          |                     |        |         |                               |               |                               |                      |
| ○                                               |                 |          |                     |        |         |                               |               |                               |                      |

#### Notas:

**1 – Questões / Subquestões de Auditoria:** Correspondência com as questões da Matriz de Planejamento. Consistem nos objetivos do trabalho descritos em forma de perguntas. São necessárias para direcionar os trabalhos para os resultados que se pretende atingir;

**2 – Título do Ponto:** Título do achado de auditoria consignado no produto final;

**3 – Critério:** É o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado (legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário ou padrão adotado);

**4 – Situação Encontrada:** Situação existente ou condição, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria. Pode ser evidenciada de diversas formas, dependendo das técnicas de auditoria empregadas;

**5 – Causa:** O que motivou a ocorrência do achado. É a razão para a existência de diferença entre critério e condição, ou seja, entre a situação esperada e a encontrada;

**6 – Efeito:** Consequência do achado. É a consequência da divergência entre a condição e o critério. Pode ser positivo, correspondendo a benefícios alcançados; ou negativo, correspondendo ao risco ou exposição que sofre o objeto de auditoria ou a Unidade Auditada por não estar conforme o padrão esperado;

**7 – Arquivo com a Evidência:** Arquivo magnético das evidências coletadas e papéis de trabalho elaborados;

**8 – Boa Prática:** Ações identificadas em outros trabalhos de auditoria que comprovadamente levam a bom desempenho. Essas ações poderão subsidiar a

proposta de recomendações. Podem ser identificadas com base em conhecimento de outra(s) unidade(s) ou outro(s) setor(es) dentro da mesma unidade. É preciso ressaltar que cumprimento de lei não é boa prática, constitui obrigação;

**9 – Recomendação:** Consiste em ação que a equipe de auditoria propõe que as Unidades Auditadas adotem com a finalidade de corrigir falhas, aperfeiçoar processos. É preciso atentar para que a quantidade de recomendações não seja excessiva e que estejam focadas nos principais aspectos da condição identificada;

**10 – Benefício Esperado da Recomendação:** Melhoria esperada com a implementação da recomendação. O Benefício pode ser quantitativo e/ou qualitativo. Sempre que possível, deve ser quantificado.

Os Manuais Técnicos da CCAU, arquivados no SGA, disponibilizam exemplos de Matriz de Achados para objetos de auditoria padrões contemplados nos Manuais Técnicos.

### **6.3.1 Contribuição da Unidade Auditada na Estruturação da Matriz de Achados**

A equipe técnica, durante a elaboração da Matriz de Achados, sempre que possível e conveniente, pode buscar esclarecimentos com o titular da área envolvida acerca da descrição do achado, da situação encontrada, dos critérios associados ao objeto auditado, das evidências levantadas, da causa que motivou a ocorrência do achado e das consequências ou possíveis consequências do achado.

Esse procedimento contribui para minimizar o erro da equipe na coleta de evidências, uma vez que as considerações da Administração são um elemento importante para assegurar tais evidências e confirmar dados.

## **6.4 REDAÇÃO DOS PONTOS/ACHADOS DE AUDITORIA PRELIMINARES**

Achado é o resultado da comparação entre um critério preestabelecido pela equipe de auditoria durante a fase de planejamento e a condição real encontrada durante a realização dos exames, comprovada por evidências. Tem como objetivo responder às questões de auditoria levantadas na fase de planejamento. Também pode ser chamado de constatação ou de observação. O desenvolvimento dos achados de auditoria deve contemplar quatro componentes principais, quais sejam: critério (o que deveria ser), condição ou situação encontrada (o que é), causa (razão para a existência de diferença entre critério e condição) e efeito (consequência da divergência entre a condição e o critério).<sup>116</sup>

---

<sup>116</sup> Disponível em: < [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual\\_de\\_orientacoes\\_tecnicas\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual_de_orientacoes_tecnicas_2017.pdf) >. Acesso em: 15 mai. 2023.

O processo de levantamento dos achados requer o acúmulo de informações apropriadas e necessárias, em conformidade com as normas, disposições legais e requisitos básicos da auditoria. A seguir, apresenta-se quadro com os principais aspectos que devem ser contemplados no desenvolvimento desses pontos de auditoria.

**QUADRO 14 – Aspectos observados para o desenvolvimento dos Pontos de Auditoria**

| SITUAÇÃO ENCONTRADA                                                                                                                        | CRITÉRIO DE AUDITORIA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | CAUSA                                                                                                                                                                                                                                                    | EFEITOS REAIS E POTENCIAIS                                                                                                                                                                                                           | EVIDÊNCIAS                                                                                                                                                                                                            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria. Deve contemplar o período de ocorrência do achado. | Trata-se da legislação, dos regulamentos, das cláusulas contratuais, de convênios e de outros ajustes, das normas, da jurisprudência, do entendimento doutrinário ou ainda, no caso de auditorias operacionais, dos referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas, que o auditor compara com a situação encontrada. | A causa é um importante aspecto dos achados, representando a origem da divergência que se observa entre a situação encontrada e o critério. Auditores devem se empenhar na busca da causa dos desvios que produzem resultados ou consequências adversos. | Identifica os resultados ou as consequências para a entidade, o erário ou para a sociedade, da discrepância entre a situação encontrada e o critério, indicando a gravidade ou os eventuais benefícios no caso de achados positivos. | Aplicação das técnicas e dos procedimentos de auditoria a fim de que possam obter evidências suficientes, adequadas, relevantes e em bases razoáveis para comprovar os achados e sustentar suas opiniões e conclusões |

Fonte: Adaptado das Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT/2020).<sup>117</sup>

Vale elucidar que a comparação da situação encontrada com o critério de auditoria pode apresentar uma conformidade ou desconformidade. Dessa forma, quando corresponder a eventuais benefícios, o achado é positivo. Se identificar danos para a Unidade Auditada, ao erário ou para a sociedade, o achado é negativo.

Um ponto de auditoria deve apresentar uma base sólida das conclusões e propostas de recomendações, observando sempre os seguintes requisitos fundamentais para validação desses achados, quais sejam:

- a relevância do fato;
- as evidências documentadas nos papéis de trabalho;
- a objetividade;
- a clareza; e
- a consistência para convencer os usuários previstos e demais *stakeholders*.

Desse modo, os pontos de auditoria elaborados pela equipe da CCAU são constituídos com os quatro principais componentes, quais sejam: critério, condição, causa e efeito, bem como respondem às questões definidas na Matriz de Planejamento e apresentam evidências suficientes.

<sup>117</sup> Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/normas-de-auditoria-do-tribunal-de-contas-da-uniao-nat.htm> >. Acesso em: 26 set. 2022.

Além disso, os achados de auditoria são elaborados após o acompanhamento, revisão e validação da Matriz de Achados pelo supervisor e pelo chefe da equipe, visto que essa ferramenta instituída pela CCAU, facilita a compreensão das respostas às questões de auditoria, organiza as informações e delimita o conteúdo para cada achado de auditoria.

Os pontos de auditoria concluídos pela equipe de campo são submetidos à revisão do chefe e coordenador da CCAU. Em seguida a equipe técnica elabora o Relatório Preliminar que é encaminhado para a unidade auditada, antes do envio do produto final para a manifestação do órgão ou entidade auditados, via processo autuado e protocolado, a fim de proporcionar aos gestores a apresentação de resposta com os devidos esclarecimentos e/ou justificativas acerca das constatações preliminares, que deverá ocorrer no prazo definido em legislação municipal específica. Essa conduta oportuniza o contraditório e ampla defesa junto às unidades auditadas, visando incorporar os esclarecimentos dos dirigentes quando apropriados.

A ausência de resposta aos pontos de auditoria consignados no Relatório Preliminar não exime os gestores dos órgãos e entidades auditados da responsabilidade de adotar as providências cabíveis no sentido de saná-las, corrigi-las ou evitar a sua reincidência, ao tomar conhecimento da inconsistência apontada, e acatar as recomendações da auditoria contidas no relatório de auditoria ou pareceres, principalmente quando os fatos narrados e as evidências levantadas resultarem em danos ao erário.

No caso de divergência de opiniões em relação aos pontos de auditoria e opinativos em pareceres técnicos, a equipe deve envidar esforços a fim de encontrar solução equilibrada para a divergência entre os posicionamentos técnicos dos seus integrantes. Em permanecendo a divergência, prevalece a opinião do coordenador, motivada por requisitos técnicos. Tal situação deve ser registrada em ata, assinada por toda a equipe, antes da conclusão final do relatório, arquivada no SGA, em passo de reunião específico. Os pontos de auditoria preliminares são assinados pela equipe de auditoria, e, posteriormente, encaminhados para homologação do Controlador.

## **6.5 REUNIÃO DE APRESENTAÇÃO DE ACHADOS PRELIMINARES**

O principal propósito da reunião de apresentação de achados preliminares com o auditado é buscar esclarecimento de dúvidas, durante a atividade de auditoria, que podem gerar a inclusão ou exclusão de pontos de auditoria, por conta de justificativas ou providências tomadas, devidamente comprovadas, pela gestão do objeto auditado.

Ressalta-se que fica a critério da equipe técnica a opção de realizar, com os representantes das áreas auditadas envolvidas, essa reunião, que visa confirmar

dados e conhecer os argumentos e propostas de recomendação. Caso haja a participação dos gestores dos órgãos/entidades (secretários, superintendentes e presidentes), a reunião deve ser agendada pelo Controlador e realizada com a sua participação ou de pessoa por ele delegada e de toda a equipe técnica.

Se porventura ocorrer discordâncias entre o que foi apontado pela equipe na Matriz de Achados e o que foi arguido pelo auditado, o supervisor e/ou chefe deve ser informado para analisar e se manifestar acerca das modificações propostas. Caso ocorram alterações significativas nos achados, é prudente que sejam apresentados ao auditado em nova reunião, para discussão.

## **6.6 ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO PRELIMINAR**

O Relatório Preliminar é o documento em que a equipe técnica apresenta as informações, conclusões e resultados obtidos com a realização da atividade de auditoria. O Relatório de Auditoria (REAUD) dispõe de forma, conteúdo, atributos e requisitos específicos que serão abordados no tópico “Elaboração do Produto Final” deste manual.

A elaboração do relatório preliminar tem como objetivo permitir que o gestor da Unidade Auditada contribua com possíveis soluções para os achados de auditoria, bem como aprimorar as propostas de encaminhamento formuladas pela equipe técnica. Esse documento é encaminhado a Unidade Auditada por meio de processo autuado e protocolado pela CGM, assim como é apresentado ao gestor da Unidade Auditada no momento da Reunião de Encerramento e Busca de Solução Conjunta, assunto que será tratado no tópico seguinte do presente manual.

## **6.7 REUNIÃO DE ENCERRAMENTO E BUSCA DE SOLUÇÃO CONJUNTA**

A CCAU estabelece que, após a manifestação do auditado sobre o Relatório Preliminar, deve ser realizada a reunião de encerramento e busca de soluções conjuntas, com dirigentes e responsáveis do órgão/entidade auditado ou a representantes por eles designados. Essa reunião deve ser suportada pelo Relatório Preliminar já contemplando a análise das respostas apresentadas pela Unidade Auditada aos pontos de auditoria preliminares.

Tal reunião oportuniza ao auditado prestar esclarecimentos acerca das constatações bem como discutir conjuntamente com a equipe de auditoria soluções e/ou medidas suficientes para sanar as questões encontradas, devendo as considerações abordadas serem registradas em ata ou outro meio válido. Além disso, é apropriada para informar a finalização dos trabalhos em campo.

Após os comentários do gestor do órgão/entidade sobre as constatações e informações contidas no relatório preliminar e as soluções conjuntas estruturadas, a equipe técnica está habilitada para emitir o Produto Final.

## 6.8 ELABORAÇÃO DO PRODUTO FINAL

O Produto Final consiste em um documento que apresenta as conclusões finais da equipe técnica e, conseqüentemente, a finalização da etapa de execução da atividade de auditoria. Os produtos finais instituídos pela CCAU são: **Relatório de Auditoria (REAUD)**, **Parecer Técnico ou Trabalho Técnico**.

O **Relatório de Auditoria (REAUD)** compreende o resultado dos exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, que são metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, bem como dos sistemas de informações, de controles internos e de gerenciamento de riscos integrados ao ambiente, com vistas a assistir à administração dos órgãos e entidades no cumprimento de seus objetivos.

O **Parecer Técnico** consiste em análise e emissão de opinativo sobre uma matéria específica, normalmente solicitado pelos órgãos/entidades por meio de processo administrativo. Seu conteúdo deve ser de fácil entendimento, imparcial, isento de ambiguidades e contemplar somente opiniões sobre fatos devidamente documentados.

O **Trabalho Técnico** consiste em pesquisas de legislação específica, de jurisprudência e/ou de estudos diversos sobre determinados temas afins com a auditoria; geralmente apresenta resultado qualitativo, pois é voltado para melhoria dos procedimentos de controle da própria PMS.

Demonstra-se, no quadro a seguir, a relação aplicada na CCAU, entre o tipo de atividade e respectivo documento para comunicação de resultado.

**QUADRO 15 – Tipo de Atividade X Produto Final**

| <b>Tipo de Atividade</b>                                                                                                      | <b>Produto Final</b>     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|
| Atividade de Avaliação (Conformidade, Financeira e Operacional)                                                               | REAUD                    |
| Atividade de Consultoria (Aconselhamento)                                                                                     | REAUD ou Parecer Técnico |
| Atividade de Consultoria (Treinamento e Facilitação)                                                                          | Trabalho Técnico         |
| Conferência e Avaliação do Plano de Ação                                                                                      | Trabalho Técnico         |
| Atividade de Monitoramento do Plano de Ação com prazos definidos para implementação das recomendações emitidas pela auditoria | Parecer Técnico          |
| Auditoria de Monitoramento                                                                                                    | REAUD                    |

| <b>Tipo de Atividade</b>                                                | <b>Produto Final</b>                                                                                               |
|-------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Auditoria Extraordinária                                                | REAUD                                                                                                              |
| Estudos para fins de gestão e melhoria da qualidade dos serviços da PMS | Trabalho Técnico                                                                                                   |
| Outras atividades afins admitidas pela CCAU                             | O documento terá o formato conforme abordagem do trabalho, normas aplicáveis e boas práticas de auditoria interna. |

Ressalta-se que a atividade de auditoria registrada no SGA, simultaneamente, é incluída com o tipo do produto final. No entanto, podem ocorrer algumas situações que promovam alterações na associação acima descrita. Isso ocorre quando, ao longo do desenvolvimento do trabalho, a equipe verifica que outro tipo de produto final comunicaria melhor o resultado da atividade. Essas modificações devem ser observadas e avaliadas sua pertinência pela chefia da CCAU.

Além disso, devido às particularidades do serviço de consultoria, quando o pedido do órgão/entidade for pactuado no Termo de Compromisso para Prestação de Serviço de Consultoria, a CGM juntamente com a unidade auditada deve definir qual o objetivo e a forma do relatório que melhor comunica os resultados dos trabalhos. Após essa conclusão, o NUPLA inclui tal atividade no PAINT e cadastra no SGA, observando o tipo de produto final que será adotado para comunicação do resultado.

Convém mencionar que o serviço de consultoria de facilitação ou de treinamento, comumente, terá como produto final o Trabalho Técnico, visto que a equipe técnica, para esse tipo de atividade deve realizar estudos acerca de temas relativos à governança, ao gerenciamento de riscos e aos controles internos para obter conhecimentos específicos suficientes, os quais visam promover e facilitar a melhoria contínua dos procedimentos de controle da PMS.

### **6.8.1 Relatório de Auditoria (REAUD)**

O Relatório de Auditoria consiste em documento técnico por meio do qual a UAIG comunica os objetivos do trabalho, a extensão dos testes aplicados, as conclusões obtidas, as recomendações emitidas e os planos de ação propostos.<sup>118</sup>

Os auditores devem elaborar um relatório baseado nas conclusões alcançadas. Os relatórios devem ser de fácil compreensão, livres de imprecisões ou ambiguidades e completos. Devem ser objetivos e justos, incluindo somente informações respaldadas

<sup>118</sup> Disponível em: < [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual\\_de\\_orientacoes\\_tecnicas\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/Manual_de_orientacoes_tecnicas_2017.pdf) >. Acesso em: 16 mai. 2023.

por evidência de auditoria suficiente e apropriada. Devem, ainda, assegurar que os achados sejam colocados em perspectiva e dentro do contexto.<sup>119</sup>

O relatório deve atender a certos requisitos, sob pena de dificultar e/ou impossibilitar a transmissão do seu conteúdo para os usuários previstos. Assim, para o produto final ter qualidade e atingir seu objetivo, a comunicação de resultados da CCAU deve observar os atributos indicados no quadro a seguir:

**QUADRO 16 – Atributos da Comunicação de Resultados**

| Atributo    | Descrição                                                                                                                                                                              |
|-------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Clara       | O pensamento de quem escreve é exposto de forma a ser facilmente compreendido pelo leitor.                                                                                             |
| Completa    | As comunicações devem ser redigidas com todas as informações essenciais à compreensão dos resultados da auditoria. Não justifica a elaboração de textos prolixos.                      |
| Concisas    | As comunicações devem ser diretas, evitando-se a elaboração desnecessária, detalhes supérfluos, redundância, excesso de palavras e informações não relacionadas ao trabalho realizado. |
| Construtiva | O conteúdo das comunicações deve ser útil, isto é, capaz de conduzir a Unidade Auditada em direção às melhorias necessárias e ao alcance dos seus objetivos.                           |
| Objetiva    | As comunicações devem ser imparciais, neutras, justas e equilibradas e manter o foco nos fatos e nas circunstâncias relevantes.                                                        |
| Precisa     | As comunicações sejam livres de erros e de distorções e, portanto, fiéis aos fatos e às evidências que lhes dão suporte.                                                               |
| Tempestiva  | Consiste na elaboração e na apresentação oportuna dos resultados dos trabalhos de auditoria, em acordo com o planejamento estabelecido previamente.                                    |

Fonte: Adaptado do material da CGU: A Orientação Prática: Relatórios de Auditoria<sup>120</sup>

Ademais, a equipe técnica quando elabora os textos dos relatórios deve considerar em sua redação os seguintes fatores:

**QUADRO 17 – Fatores que devem ser considerados na redação dos relatórios**

| Fatores                   | Descrição                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|---------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Coerência                 | A coerência consiste na unidade do texto. Para interligar as partes que compõem um texto, faz-se necessário respeitar as relações lógicas (principal/secundário; causa/efeito; contraste...), a ordenação cronológica e até a espacial (essa, mais especificamente, nas descrições). |
| Coesão                    | A conexão entre os diversos enunciados presentes no texto. Essa conexão ajuda a garantir a coerência da redação, pois favorece a compreensão das relações existentes entre os enunciados.                                                                                            |
| Sobriedade (tom comedido) | Sinônimo de moderação. Consiste na atitude cuidadosa que os auditores devem ter com a linguagem utilizada em seus relatórios, a qual deve se basear em vocabulário e tom comedidos, equilibrados, sem excessos de qualquer natureza.                                                 |
| Clareza das frases        | Use frases curtas (de 15 a 20 palavras); uniformize o tempo verbal, ao menos dentro de cada seção do relatório; use preferencialmente a voz                                                                                                                                          |

<sup>119</sup> ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público: Relatando e Monitorando (51). Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/> >. Acesso em: 23 out. 2023.

<sup>120</sup> Disponível em: < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/44974> >. Acesso em: 23 out. 2023.

| Fatores                           | Descrição                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-----------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                   | ativa, em lugar da voz passiva; dê preferência a frases na forma positiva; redija orações preferencialmente na ordem direta (sujeito, verbo e complementos; evite o uso de palavras incomuns e de regionalismos; utilize as palavras sempre no sentido denotativo; desfaça eventuais ambiguidades nas frases; lembre-se de obedecer ao paralelismo, ou seja: se dois ou mais termos desempenharem a mesma função na frase, eles deverão apresentar estrutura semelhante. |
| Atendimento às normas gramaticais | Os textos constantes dos relatórios devem estar de acordo com as normas de redação oficial e, conseqüentemente, com o padrão culto da língua portuguesa no Brasil.                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Vocábulos                         | Efetue consultas a dicionários on-line, ao Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa (VOLP).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Novo Acordo Ortográfico           | Verifique se as referências utilizadas para consulta e o próprio texto estão atualizados de acordo com o Novo Acordo Ortográfico.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |

Fonte: Adaptado do material da CGU: A Orientação Prática: Relatórios de Auditoria<sup>121</sup>

Dessa forma, a CCAU determina que a equipe de auditoria observe os requisitos de qualidade da comunicação e da redação, descritos acima. Além disso, o REAUD deve apresentar o objetivo, o escopo e as suas limitações, as questões de auditoria, a metodologia utilizada, o método aplicado, a contextualização do trabalho, os fatos apurados com base em evidências concretas, os pontos de auditoria, as recomendações, as conclusões e, como anexo, o modelo de plano de ação que deve ser elaborado pela unidade auditada com as propostas para implementação das recomendações da auditoria.

Convém ratificar que o resultado do produto final para o serviço de avaliação da CCAU geralmente é um Relatório de Auditoria (REAUD). Todavia, dependendo da natureza do trabalho de consultoria e conforme a solicitação desse tipo de serviço pelo dirigente do órgão/entidade da PMS, esse modelo de relatório também pode ser adotado.

#### 6.8.1.1 Tipos de Relatório

Os Relatórios emitidos pela CCAU podem ser:

a) **Parcial**: quando a equipe de auditoria da CCAU definir pela necessidade de elaborar um Relatório Parcial durante a realização da atividade, em que detectou indício de impropriedades/irregularidades/ilegalidades que possa sugerir fraude. Esse relatório deve ser submetido de maneira reservada ao Controlador da CGM, para definição da forma pela qual esse relatório será apresentado à Administração da Unidade Auditada.

<sup>121</sup> Disponível em : < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/44974> >. Acesso em: 23 out. 2023.

De acordo com a NBC TA 240<sup>122</sup>, a fraude é o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal.

O procedimento de emissão de relatório parcial converge com o item 12.3.4 contido nas NBC TI 01 – Da Auditoria Interna<sup>123</sup>, a qual dispõe que a Auditoria Interna deve avaliar a necessidade de emissão de relatório parcial, na hipótese de constatar impropriedades/irregularidades/ilegalidades que necessitem providências imediatas da administração da entidade, e que não possam aguardar o final dos exames. A referida norma no seu item 12.1.3.1, no que diz respeito à fraude, estabelece que a Auditoria Interna deve assessorar a administração da entidade no trabalho de prevenção de fraudes e erros, obrigando-se a informá-la, sempre por escrito, de maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de irregularidades detectadas no decorrer de seu trabalho.

b) Preliminar: esse documento é elaborado com as informações, conclusões e resultados obtidos durante a atividade e apresentado ao auditado antes do encerramento da auditoria, com objetivo de permitir ao gestor da Unidade Auditada o contraditório e a ampla defesa, oportunizar sua contribuição com possíveis soluções para os achados de auditoria, bem como aprimorar as propostas de encaminhamento formuladas pela equipe técnica;

c) Final: após finalização dos trabalhos de auditoria, deve ser elaborado o Relatório Final para dar ciência, ao dirigente máximo da Unidade Auditada e demais usuários previstos, de todas as análises, metodologias aplicadas, achados, recomendações e conclusões.

#### **6.8.1.2 Componentes do Relatório**

Os auditores internos devem preparar um relatório baseado nos princípios de completude, objetividade, tempestividade e contraditório. Tais princípios estão assim dispostos na *ISSAI 400*<sup>124</sup> do *INTOSAI*:

- O princípio da completude requer que o auditor considere toda evidência de auditoria relevante antes de emitir um relatório;
- O princípio da objetividade requer que o auditor aplique julgamento e ceticismo profissionais para garantir que todos os fatos relatados estão corretos e que os achados ou conclusões são apresentados de uma maneira pertinente e equilibrada;

---

<sup>122</sup> Disponível em: <[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA240\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA240(R1).pdf)>. Acesso em: 16 mai. 2023.

<sup>123</sup> Disponível em: <[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2003/000986](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000986)>. Acesso em: 21 nov. 2022.

<sup>124</sup> Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>>. Acesso em: 23 out. 2023.

- O princípio da tempestividade implica a preparação do relatório no prazo devido;
- O princípio do contraditório implica verificar a precisão dos fatos junto às entidades auditadas e incorporar os esclarecimentos dos responsáveis, quando apropriado.

Levando em consideração a forma e o conteúdo dos relatórios de auditoria utilizados pelas instituições referenciadas neste capítulo, a CCAU orienta que o relatório de auditoria elaborado pela equipe técnica deva dispor, no mínimo, dos seguintes componentes:

- I. Capa com o título, número de ordem do REAUD, Unidade Auditada e data do relatório;
- II. Folha de rosto com os componentes da equipe, supervisor, chefe, coordenador e controlador;
- III. Assinatura da equipe técnica da CCAU;
- IV. Introdução (número da OS, o nome do Órgão/Entidade onde foram desenvolvidas as atividades, o tipo de auditoria) e objetivo (o que se pretendia alcançar com a atividade);
- V. Escopo e as suas limitações (amplitude dos exames, ou seja, o grau de abrangência e os limites dos trabalhos desenvolvidos pelos Auditores);
- VI. Fontes de Critérios;
- VII. Método utilizado (procedimentos adotados, técnicas e tipo de amostragem utilizado e qual a amostra (se aplicável);
- VIII. Metodologia aplicada (referência à Matriz de Planejamento);
- IX. Aspectos Introdutórios e Relevantes;
- X. Contextualização do trabalho (Informações Adicionais: tópico opcional quando surge a necessidade de relatar ao leitor alguma informação relevante para compreensão do negócio auditado);
- XI. Resultado dos Exames (Pontos de Auditoria) (composto por título, manifestações do auditado, se for o caso, análises da auditoria e recomendações). O título sintetiza a situação encontrada do objeto avaliado, o qual chama a atenção e colabora com o entendimento das partes interessadas;
- XII. Conclusão (corresponde ao desfecho do Relatório, quando a equipe técnica emite sua opinião, de forma clara, sobre o objetivo da atividade, considerando as evidências que fundamentaram os pontos de auditoria. Deve, ainda, conter recomendações gerais para regularizar as irregularidades encontradas);
- XIII. Modelo de Plano de Ação proposto;

XIV. Anexos (detalhamentos necessários ao entendimento dos argumentos apresentados e cuja inserção no texto principal prejudicaria o desenvolvimento da exposição).

Esse modelo de relatório constitui um espelho dos trabalhos realizados; traz todas as informações necessárias para alcançar os objetivos da auditoria; promove uma compreensão adequada e correta dos assuntos relatados; dispõe de fundamentação adequada de todos os achados e observações; e propõe recomendações factíveis e suficientes. Destarte, todos esses aspectos observados em um REAUD refletem na comunicação adequada entre a auditoria e seus usuários.

Observa-se que, havendo divergências de opiniões entre o(s) integrante(s) da equipe, a posição de cada um de seus membros deve ser evidenciada por escrito em documento específico, ata ou afins, apartado, assinado por todos os membros e cadastrado no SGA.

Salienta-se que a forma e conteúdo de apresentação dos pontos de auditoria, que compõem o REAUD, foram abordados no tópico 6.4 REDAÇÃO DOS PONTOS/ACHADOS DE AUDITORIA PRELIMINARES do presente manual.

O modelo de REAUD utilizado por essa coordenadoria encontra-se no Protocolo de Execução da Atividade de Auditoria e Comunicação de Resultados, cadastrado no SGA.

### 6.8.1.3 Orientação para Padronização da Estrutura e Formatação dos Relatórios

Os relatórios da CCAU devem seguir os seguintes padrões quanto à sua estrutura e formatação:

**QUADRO 18 – Padrões de estrutura e formatação dos relatórios**

| Item                  | Estrutura/Formatação                                                                                                                                                                                                                                                      |
|-----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>PAPEL</b>          | A4 ((210 x 297mm)                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>ESPAÇAMENTO</b>    | Espaçamento entre linhas: simples.<br>Espaçamento entre parágrafos: <ul style="list-style-type: none"><li>• No corpo do texto: depois 6pt.</li><li>• No título do ponto: antes 12pt e depois 6pt.</li><li>• Na palavra “RECOMENDAÇÃO”: antes 6pt e depois 12pt.</li></ul> |
| <b>MARGENS</b>        | Superior, inferior e direita: 2,5cm; e esquerda: 3,00cm.                                                                                                                                                                                                                  |
| <b>PAGINAÇÃO</b>      | Inferior à direita da folha, em algarismos arábicos, dentro do rodapé sem traços, pontos ou parênteses.                                                                                                                                                                   |
| <b>CORPO DO TEXTO</b> | Fonte: Arial,<br>Tamanho: 12,<br>Estilo da fonte: normal,<br>Cor da fonte: preto,<br>Alinhamento: justificado.<br>Usar itálico somente em palavras estrangeiras.                                                                                                          |
| <b>TABELA</b>         | Margem: Ajustar conforme a necessidade dos dados,<br>Fonte: Arial,<br>Tamanho: 11, se necessário, reduzir,<br>Estilo da fonte: normal,                                                                                                                                    |

| Item                                  | Estrutura/Formatação                                                                                                                                                                                                                       |
|---------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                       | Cor da fonte: preto,<br>Numeração: a partir do 1, sequencial,<br>Borda: sem Bordas vertical externas.                                                                                                                                      |
| <b>QUADRO</b>                         | Margem: Ajustar conforme a necessidade dos dados,<br>Fonte: Arial,<br>Tamanho: 11, se necessário, reduzir,<br>Estilo da fonte: normal,<br>Cor da fonte: preto,<br>Numeração: a partir do 1, sequencial,<br>Borda: Bordas externas.         |
| <b>CITAÇÃO</b>                        | Margem: 4 cm a partir da borda,<br>Fonte: Arial,<br>Tamanho: 11,<br>Estilo da fonte: normal,<br>Cor da fonte: preto.<br>Destaque: ( <b>Grifo nosso</b> )<br>Identificar na NR "Disponível em: <fonte>. Acesso em: dia mês. ano. (Numérico) |
| <b>NOTA DE RODAPÉ (NR)</b>            | Fonte: Arial,<br>Tamanho: 8,<br>Estilo da fonte: normal,<br>Cor da fonte: preto,<br>Alinhamento: alinhado à esquerda.                                                                                                                      |
| <b>CABEÇALHO E RODAPÉ</b>             | Margem: 1,5 cm a partir da borda,<br>Fonte: Arial,<br>Tamanho: 10,<br>Estilo da fonte: normal,<br>Cor da fonte: preto,<br>Alinhamento: alinhado à esquerda.<br>No cabeçalho deve ser inserido o brasão da PMS.                             |
| <b>TÍTULO DO RELATÓRIO</b>            | Fonte: Arial,<br>Tamanho: 14,<br>Estilo da fonte: normal,<br>Cor da fonte: preto,<br>Alinhamento: centralizado.<br>Não colocar ponto após o título.                                                                                        |
| <b>TÍTULO DOS PONTOS DE AUDITORIA</b> | Fonte: Arial,<br>Tamanho: 12,<br>Estilo da fonte: negrito,<br>Cor da fonte: preto,<br>Alinhamento: justificado,<br>Numeração: deve ser contínua e na cor definida para as linhas de cabeçalho e rodapé.                                    |
| <b>CAPA DOS ANEXOS</b>                | Fonte: Arial,<br>Tamanho: 14,<br>Estilo da fonte: normal,<br>Cor da fonte: preto,<br>Alinhamento: centralizado,<br>Paginação: seguir a numeração sequencial e formatação do relatório,<br>Não colocar ponto após o título.                 |
| <b>VALORES MONETÁRIOS</b>             | Não deverá dar espaço entre o R\$ e o valor.<br>Exemplo:<br>R\$500,00 – Correto<br>R\$ 500,00 – Errado                                                                                                                                     |

Para melhor ilustrar a estrutura e formatação do REAUD, vide modelo do produto final constante no Protocolo de Execução da Atividade de Auditoria e Comunicação de Resultados.

#### 6.8.1.4 Recomendações (Encaminhamentos)

As recomendações consistem em ações que a UAIG solicita às Unidades Auditadas que adotem com a finalidade de corrigir falhas, aperfeiçoar processos. Não fazem parte dos achados, mas decorrem desses registros e são fundamentais para que a auditoria interna atinja seu propósito de agregar valor à gestão.<sup>125</sup>

De acordo com “Orientação Prática: Relatórios de Auditoria”, emitida pela CGU, não há a obrigatoriedade de que seja elaborada uma recomendação para cada achado. Isso não significa, contudo, que possa haver achados que denotem desconformidades relevantes sem recomendação a eles vinculadas. Significa apenas que achados que relatam conformidade não requerem recomendações e que vários achados podem estar vinculados a uma única recomendação.<sup>126</sup>

A seguir, quadro que indica as características desejáveis que aumentam a chance de as recomendações atingirem a sua finalidade:

**QUADRO 19 – Características desejáveis para as recomendações**

| Características             | Detalhamento                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-----------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Ser viável e prática        | Para ser viável e prática, a recomendação deve indicar ações objetivas para cuja realização não pode haver obstáculos intransponíveis, sejam eles de ordem financeira, legal, operacional, temporal, de pessoal etc.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Boa relação custo-benefício | Uma boa relação custo-benefício significa que o custo de implementação de uma recomendação deve ser baixo em relação ao benefício que dela advém.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Considerar alternativas     | Considerando que pode haver diferentes soluções para os problemas identificados por meio dos trabalhos de auditoria, é importante que as equipes e os supervisores analisem as alternativas de recomendação possíveis, inclusive as que forem propostas pela Unidade Auditada; e optem por aquelas que melhor atendam aos requisitos aqui expressos. Quando não existir uma base clara para a seleção de uma alternativa em detrimento das outras, todas devem ser incluídas em conjunto, avaliando-se os prós e os contras de cada uma.                                                                                    |
| Ser monitorável             | A recomendação deve trazer os elementos suficientes que permitam verificar, posteriormente, se o que se pretendia por meio da sua emissão foi alcançado. Para tanto, é importante que sejam previstos: o prazo para atendimento; a forma por meio da qual será aferido o desempenho das ações a serem implementadas e quais evidências serão apresentadas pela Unidade Auditada ou levantadas pela CGU para medir a sua efetiva implementação. É essencial que a recomendação possa ser acompanhada e que sua efetividade possa ser medida posteriormente por meio dos custos de implementação e benefícios proporcionados. |
| Atuar na causa raiz         | Quando a recomendação tem foco na causa raiz, sua eficácia tende a ser maior, devido a seu caráter preventivo, ou seja, as chances de a condição ocorrer novamente diminuem. A atuação em causas intermediárias, embora seja muitas vezes necessária e, outras vezes, a única possível, tende a corrigir aspectos pontuais da condição e, via de regra, não impede que essa se repita.                                                                                                                                                                                                                                      |

<sup>125</sup> Disponível em: < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815> >. Acesso em: 23 out. 2023.

<sup>126</sup> Disponível em: < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/44974> >. Acesso em: 23 out. 2023.

| Características   | Detalhamento                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Ser direcionada   | As recomendações devem ser direcionadas ao(s) agente(s) que detenha(m) a responsabilidade e a competência legal para colocá-las em prática; dessa forma, evita-se perda de efetividade em sua implementação. Para que o agente responsável seja identificado, faz-se necessário o conhecimento da estrutura regimental da Unidade Auditada.                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Ser direta        | É necessário que fique claramente identificado no relatório que o texto se trata de uma recomendação. Seu conteúdo e sua linguagem também devem ser claros e, portanto, não gerar dúvidas quanto às ações necessárias para a sua implementação e/ou ao resultado que se espera que a unidade alcance. Expressões como "deve-se considerar", por exemplo, não sugerem importância ou convicção de que é necessário agir, portanto, devem ser evitadas.                                                                                                                                              |
| Ser específica    | Cada recomendação deve informar o que deve ser feito e/ou o resultado a ser alcançado. As recomendações não devem dizer, por exemplo, como desenvolver um sistema, mas sim que determinado sistema precisa ser aperfeiçoado e que objetivos devem ser alcançados pela alteração. Recomendações que prescrevem estudos adicionais somente devem ser feitas em casos raros e por muito boas razões. Quando couberem, devem ser formuladas de uma maneira que demonstre a necessidade de estudo adicional, sem pôr em dúvida o valor do trabalho de auditoria que está sendo relatado.                |
| Ser significativa | Essa característica decorre da relevância dos achados dos quais as recomendações se originam e da importância do próprio escopo do trabalho. É necessário, portanto, que o escopo, os achados e, a seu turno, as recomendações abordem aspectos relevantes da gestão, a exemplo da gestão de riscos, da governança e dos controles internos. Os achados e as recomendações devem demonstrar claramente que a ação no sentido de atendimento à recomendação vai melhorar as operações da unidade, melhorar a eficiência dos gastos, colocar as operações em conformidade com as leis e regulamento. |
| Ser positiva      | Para facilitar o convencimento da administração a respeito da necessidade e da utilidade da recomendação e garantir assim um maior impacto com a sua implementação, devem-se utilizar preferencialmente frases afirmativas, em lugar das negativas, e tom positivo, orientado para resultados.                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Ser convincente   | As recomendações devem se apoiar em fatos robustos e decorrer logicamente desses fatos. Essa conexão pode ser feita por meio da inserção de orações que indiquem a finalidade da recomendação, como "Para ajudar a reduzir o número de aquisições dispendiosas e demoradas de software, o Secretário de TI deve...". Além disso, o reconhecimento (quando for o caso) de que já existem algumas ações em curso, ou concluídas, que contribuem para a solução parcial do problema pode acrescentar equilíbrio ao relatório, aumentando o poder de persuasão das recomendações.                      |

Fonte: Adaptado do Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017

A equipe técnica da CCAU deve elaborar as recomendações contemplando as características desejáveis acima descritas e que estejam vinculadas aos achados de auditoria negativos, visando agregar valor à organização por meio de encaminhamentos factíveis, que visam apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos processos de gestão e dos controles internos.

#### 6.8.1.5 Planos de Ação

O Plano de Ação constitui em um conjunto de medidas que cabem à unidade auditada adotar, com a finalidade de: a) tratar riscos significativos; b) solucionar problemas complexos identificados pela equipe de auditoria; c) abordar situações em que haja grande quantidade de ações a serem adotadas. Os planos de ação deverão ser

elaborados pelo gestor e apresentados em prazo definido pela equipe de auditoria e serão necessariamente avaliados e, quando possível, aperfeiçoados com o auxílio da equipe de auditoria.<sup>127</sup>

A CCAU institucionaliza a ferramenta Plano de Ação para implementação das recomendações da auditoria, com o propósito de manter diálogo com as partes interessadas acerca das evidências de auditoria encontradas e buscar soluções conjuntas. O modelo de “Plano de Ação para Implementação das Recomendações da Auditoria” é adotado quando o relatório de auditoria ou parecer dispuser de achados negativos, os quais constituem em impropriedade ou irregularidade, ou referem-se a controles internos insuficientes.

Tal procedimento permite aos gestores dos órgãos ou entidades auditados a apresentação de medidas saneadoras, justificativas e esclarecimentos relativos aos pontos de auditoria e recomendações indicados no REAUD ou pareceres. Essa boa prática da atividade de auditoria visa acompanhar efetivamente o atendimento das recomendações e verificar se os objetivos da auditoria serão alcançados, bem como oportuniza o contraditório e ampla defesa junto às unidades auditadas.

O Plano de Ação, elaborado pelo gestor da unidade auditada, deve associar cada recomendação emitida pela equipe técnica às ações que se pretende realizar, visando alcançar seu objetivo, além de trazer, no mínimo, as seguintes informações:

- a) Nº e título do Achado de Auditoria;
- b) Recomendação relacionada ao Achado de Auditoria;
- c) Identificação das causas de falhas e impropriedades;
- d) Ações a serem implementadas com o objetivo de cada uma;
- e) Cronograma para desenvolvimento das ações (data de início e prazo para implantação da ação);
- f) STATUS (o que foi feito até a data em questão e indicação das providências já adotadas para a correção);
- g) Indicadores e metas, quando possível;
- h) Responsável pela execução de cada ação (Coordenadoria ou Setor e Responsável (nome) pela implementação);
- i) Documentos comprobatórios advindos das recomendações atendidas, em anexo; entre outros.

A forma de encaminhamento do REAUD e o respectivo Plano de Ação à unidade auditada e como vão ser acompanhadas as informações constantes no Plano de Ação proposto pelo dirigente desse órgão/entidade serão abordados nos capítulos 7 COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS e 8 MONITORAMENTO do presente manual.

---

<sup>127</sup> Disponível em: < <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/44974> >. Acesso em: 23 out. 2023.

## **6.8.2 Parecer Técnico**

O Parecer Técnico consiste em um documento formal que apresenta a opinião, independente e imparcial, da equipe de auditoria sobre um determinado tema.

A elaboração desse tipo de documento deverá também seguir os critérios gerais de uma boa redação e comunicação, a exemplo: ser de fácil compreensão; atender às normas gramaticais; estar livre de imprecisões ou ambiguidades; ter coesão; ser completo e objetivo; estar dentro do contexto da atividade proposta; entre outros.

O Parecer Técnico é normalmente utilizado pela CCAU para comunicar os resultados do serviço de consultoria, bem como para fornecer uma opinião acerca das implementações das recomendações emitidas pela auditoria interna, estabelecidos no Plano de Ação de acordo com os prazos definidos pelos gestores municipais.

### **6.8.2.1 Conteúdo e Normas de Padronização para o Parecer Técnico**

A CCAU orienta que o Parecer Técnico elaborado de forma clara e precisa pela equipe de auditoria dispõe, no mínimo, dos seguintes componentes:

- I. Capa com o título, número de ordem do Parecer, órgão/entidade e data;
- II. Folha de rosto com os componentes da equipe, supervisor, chefe, coordenador e controlador e suas respectivas assinaturas;
- III. Introdução e Objetivo do trabalho;
- IV. Amplitude do Exame;
- V. Informações Adicionais, se necessário;
- VI. Aspectos Relevantes;
- VII. Pontos de Auditoria, se necessário;
- VIII. Plano de Ação, se necessário;
- IX. Conclusão;
- X. Anexos, se for o caso.

A equipe técnica da CCAU na redação do Parecer Técnico observa a estrutura e a formatação definidos no tópico 6.8.1.3 Orientação para Padronização da Estrutura e Formatação dos Relatórios, do presente manual.

O modelo de Parecer Técnico usualmente utilizado por essa coordenadoria encontra-se no Protocolo de Execução das atividades de Auditoria e Comunicação de Resultados, cadastrado no SGA.

### **6.8.3 Trabalho Técnico**

O Trabalho Técnico é proveniente de estudos técnicos sobre determinados temas correlacionados à auditoria, os quais visam aprimorar os processos e procedimentos aplicados à gestão e controle interno dos órgãos/entidades da PMS.

Para tanto, os auditores internos necessitam realizar trabalhos que consistem em pesquisas de legislação específica, de jurisprudência e/ou de estudos sobre assuntos diversos de gestão pública, entre outros. Esses produtos finais geralmente apresentam resultados qualitativos, pois são voltados para a gestão interna e de melhoria da qualidade.

#### **6.8.3.1 Conteúdo e Normas de Padronização para Trabalho Técnico**

A CCAU orienta que o Trabalho Técnico elaborado pela equipe de auditoria deve dispor, no mínimo, dos seguintes componentes:

- I. Capa com o título, número de ordem do Parecer, órgão/entidade e data;
- II. Folha de rosto com os componentes da equipe, supervisor, chefe, coordenador e controlador e suas respectivas assinaturas;
- III. Introdução e Objetivo;
- IV. Contextualização;
- V. Conclusão;
- VI. Anexos, se for o caso.

Tais componentes podem não ser observados nos trabalhos de treinamento e facilitação, uma vez que essas atividades não seguem padrões predeterminados. Dessa forma, os Trabalhos Técnicos poderão dispor de modelo próprio, diferente dos demais produtos finais.

Ratifica-se que a equipe técnica da CCAU, na redação do Trabalho Técnico, observa a estrutura e a formatação definidas no tópico 6.8.1.3 Orientação para Padronização da Estrutura e Formatação dos Relatórios, do presente manual, bem como deverá também seguir os critérios gerais de uma boa redação e comunicação, a exemplo: ser de fácil compreensão; atender às normas gramaticais; livres de imprecisões ou ambiguidades; ter coesão; completos; objetivos; dentro do contexto da atividade proposta; entre outros.

O modelo padrão de Trabalho Técnico usualmente utilizado por essa coordenadoria encontra-se no Protocolo de Execução das atividades de Auditoria e Comunicação de Resultados, cadastrado no SGA.

## 6.9 CLASSIFICAÇÃO DOS PONTOS DE AUDITORIA

Após a elaboração do produto final a equipe de auditoria deve classificar os pontos de auditoria levantados e registrados no relatório, conforme planilha demonstrada a seguir, cujo modelo encontra-se armazenado no SGA.

**FIGURA 07: Modelo de Planilha de Classificação dos Pontos de Auditoria**

| PONTOS  | Causa prejuízo ao erário? |       | O fato é relevante? |       | O valor é material? |       | É uma formalidade? |       | É uma fraude? |       | É um erro? |       | É uma ausência de controle? |       | É reincidente? |       | Pont. Geral | Classificação |
|---------|---------------------------|-------|---------------------|-------|---------------------|-------|--------------------|-------|---------------|-------|------------|-------|-----------------------------|-------|----------------|-------|-------------|---------------|
|         | Resp.                     | Pont. | Resp.               | Pont. | Resp.               | Pont. | Resp.              | Pont. | Resp.         | Pont. | Resp.      | Pont. | Resp.                       | Pont. | Resp.          | Pont. |             |               |
| PTO. 01 | Não                       | -     | Sim                 | 5     | Não                 | -     | Sim                | 3     | Não           | -     | Não        | -     | Sim                         | 1     | Não            | -     | 9           | 1             |
| PTO. 03 | Sim                       | 5     | Sim                 | 5     | Não                 | -     | Sim                | 3     | Não           | -     | Sim        | 3     | Sim                         | 1     | Sim            | 3     | 20          | 5             |
| PTO. 04 | Sim                       | 5     | Sim                 | 5     | Não                 | -     | Não                | -     | Não           | -     | Sim        | 3     | Sim                         | 1     | Sim            | 3     | 17          | 3             |
| PTO. 05 | Sim                       | 5     | Sim                 | 5     | Não                 | -     | Não                | -     | Não           | -     | Sim        | 3     | Sim                         | 1     | Sim            | 3     | 17          | 3             |

**Equipe de Auditoria:**

Chefe

Supervisor

Auditor X

Auditor Y

### Pontuação individual

|                                    |                    |              |
|------------------------------------|--------------------|--------------|
| - Causa prejuízo ao erário ?-----  | Sim (5 pts.) ----- | Não (0 pto.) |
| - O fato é relevante ?-----        | Sim (5 pts.) ----- | Não (0 pto.) |
| - O valor é material?-----         | Sim (5 pts.) ----- | Não (0 pto.) |
| - É uma formalidade?-----          | Sim (3 pts.) ----- | Não (0 pto.) |
| - É uma fraude?-----               | Sim (5 pts.) ----- | Não (0 pto.) |
| - É um erro?-----                  | Sim (3 pts.) ----- | Não (0 pto.) |
| - É uma ausência de controle?----- | Sim (1 pt.) -----  | Não (0 pto.) |
| - É reincidente?-----              | Sim (3 pts.) ----- | Não (0 pto.) |

A classificação dos pontos de auditoria é uma importante etapa do trabalho que serve de subsídio para elaboração do PAINT.

## 7 COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS

De acordo com o estabelecido no Regulamento do SICOI, o resultado das atividades da Auditoria Interna será expresso em Relatórios de Auditoria, Pareceres Técnicos, Trabalhos Técnicos e afins, que integrarão processos autuados e protocolados na CGM, dos quais se dará conhecimento ao dirigente do órgão ou entidade auditados(a).

Além disso, o regulamento do SICOI dispõe que os resultados das atividades da Auditoria Interna têm caráter institucional e serão examinados, discutidos e revisados pelos superiores hierárquicos, com vistas a aprimorá-los sob os aspectos redacional e técnico, especialmente quanto a inconsistências ou fragilidades nas evidências que os suportam.

Os produtos finais serão assinados pela equipe técnica e encaminhados às partes interessadas, via sistema de protocolo, consoante orientações contidas na legislação municipal vigente, referente ao uso do meio eletrônico para a realização do processo administrativo no âmbito da PMS.

Conforme descrito no tópico 6.1 COMUNICAÇÃO DA EQUIPE DE CAMPO COM A UNIDADE AUDITADA do presente manual, a CCAU dispõe do Plano de Comunicação, o qual oferece orientações detalhadas acerca dos critérios para comunicação e forma de divulgação dos resultados das atividades de auditoria.

De modo geral, os destinatários dos produtos finais são os titulares dos órgão/entidades da PMS, os quais são responsáveis pela tomada de decisão e pelo desenvolvimento dos planos de ação.

No caso de ocorrer uma situação excepcional, portanto, não prevista no Plano de Comunicação, a equipe do trabalho deve discutir, antecipadamente, quais serão as partes interessadas relevantes para recepcionar os resultados finais do trabalho. Em seguida, informar ao Controlador Geral do Município, o qual decidirá quando e para quem serão encaminhados os resultados da auditoria.

Considerando as análises e avaliações apropriadas para atingir os objetivos do trabalho de auditoria, a CCAU dispõe de protocolo de comunicação de resultados, que contribui para subsidiar a equipe técnica na realização desse procedimento no âmbito da PMS, o qual está cadastrado no SGA.

## **8 MONITORAMENTO**

O monitoramento consiste na ação de controle da Unidade de Auditoria para verificar o cumprimento das suas recomendações e os resultados delas advindos. Em termos gerais, monitoramento consiste em ações de verificação, supervisão, observação crítica ou identificação da situação, executadas de forma contínua, a fim de identificar mudanças no nível de desempenho requerido ou esperado.<sup>128</sup>

Já a recomendação consiste na definição das providências que deverão ser adotadas pelo gestor para dirimir as falhas apontadas no relatório. Tem a finalidade de corrigir

---

<sup>128</sup> Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/glossario-de-termos-do-controle-externo.htm>>. Acesso em: 16. Jun. 2023.

os atos administrativos irregulares e coibir novas falhas, contribuindo, dessa forma, diretamente para o aperfeiçoamento da gestão pública.<sup>129</sup>

Nesse diapasão, o Monitoramento das recomendações emitidas pelas atividades de auditoria da CCAU visa acompanhar, avaliar e quantificar o atendimento, pelos órgãos/entidades da PMS, das referidas recomendações.

O monitoramento contínuo dessa coordenadoria é aplicado nas atividades de avaliação que deram origens às recomendações. Com relação aos trabalhos de consultoria, o coordenador da CCAU e da unidade consultante decidem sobre a necessidade ou não de monitoramento. Tal definição deve ser transmitida em reunião para o chefe do NUPLA, referenciada em ata, para registro das informações e posterior análise quanto ao período de inclusão da atividade de monitoramento no PAINT, se for o caso.

De acordo com a legislação municipal vigente, é atribuição do NUPLA, em articulação com os demais núcleos de auditoria, a responsabilidade de monitorar a implementação, por parte dos gestores municipais, de recomendações decorrentes dos relatórios e pareceres de auditoria. Ademais, a legislação também dispõe que os núcleos de execução da CCAU (NUACP, NUALC e NUAGR) devem realizar ações de auditoria de monitoramento para verificar a implementação, pelos gestores municipais, das recomendações emitidas em relatórios e pareceres de auditoria.

O monitoramento é fundamental para assegurar se os objetivos da auditoria serão atingidos plenamente. Para tanto, a CCAU deve acompanhar a implementação das recomendações emitidas, pelos órgãos/entidades auditados, visando avaliar se foram viáveis e se trouxeram elementos suficientes para agregar valor à organização. Além disso, o monitoramento dos resultados das auditorias proporciona os seguintes aspectos positivos:

- fornecer feedback;
- facilitar as ações dos gestores;
- acompanhar tempestivamente os trabalhos de auditoria; e
- contribuir para o planejamento de auditorias futuras.

## **8.1 PROCESSO DE MONITORAMENTO CONTÍNUO DA CCAU**

De acordo com a Norma 2500 do IIA (Monitorando o Progresso), os processos de monitoramento podem ser sofisticados ou bem simples, dependendo de uma variedade de fatores, incluindo o porte e complexidade da organização de auditoria e

---

<sup>129</sup> Disponível em: <[https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/44979/5/Sistema\\_Monitor\\_Manual\\_Gestor\\_2015.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/44979/5/Sistema_Monitor_Manual_Gestor_2015.pdf)>. Acesso em: 16. Jun. 2023.

a disponibilidade de softwares de rastreamento de exceções. Sofisticado ou simples, é importante que a unidade de auditoria desenvolva um processo que capture as observações relevantes, ações corretivas acordadas e status atuais.<sup>130</sup>

O processo de monitoramento contínuo da CCAU varia conforme as particularidades e a complexidade dos achados e recomendações emitidas, bem como prazos estabelecidos no Plano de Ação da Unidade Auditada. Normalmente, ele é estruturado de acordo com as seguintes etapas:

- I. envio do processo administrativo para a Unidade Auditada, contendo o REAUD ou parecer, o modelo de Plano de Ação, bem como prazo para sua elaboração e devolução à CGM;
- II. recebimento do processo administrativo com o Plano de Ação devidamente estruturado pelo gestor do órgão/entidade auditado;
- III. conferência e avaliação da manifestação da Unidade Auditada e respectivo Plano de Ação, preferencialmente, realizada pela equipe de auditoria responsável pelo trabalho que deu origem as deliberações emitidas;
- IV. comunicação ao órgão ou entidade auditada do resultado da apreciação do Plano de Ação;
- V. cadastro das recomendações e medidas saneadoras indicadas no Plano de Ação;
- VI. registros dos benefícios potenciais e efetivos decorrentes das deliberações emitidas;
- VII. estabelecimento de um processo de monitoramento da situação de implementação das recomendações emitidas; e
- VIII. realização de testes adicionais, caso necessário.

Ratifica-se que o Plano de Ação é um documento essencial para acompanhar o atendimento das recomendações, visto que traz o posicionamento dos gestores das unidades auditadas acerca da receptividade dos problemas apontados, bem como das providências sugeridas, dos responsáveis por elas e dos prazos de implementação. Esse documento deve contemplar, se possível, alguns elementos de medida, como indicadores e metas.

O regulamento do SICOI determina que o Plano de Ação poderá ser objeto de monitoramento pelo órgão de controle interno. Além disso, estabelece que o órgão ou entidade auditado(a) deverá, no prazo definido pela CGM, encaminhar manifestação com as devidas justificativas e esclarecimentos relativos aos pontos de auditoria e recomendações indicados nos Relatórios de Auditoria – REAUD, apresentando Plano de Ação que tenha por objetivo a identificação das causas de falhas e impropriedades

---

<sup>130</sup> Disponível em: <<https://iiaBrasil.org.br/ippf/orientacoes-de-implantacao>>. Acesso em: 16. Jun. 2023.

e a indicação das medidas de correção a serem adotadas, com prazos e responsabilidades definidos.

Salienta-se que, após finalizado o prazo definido pela CGM, independentemente da Unidade Auditada se manifestar ou não, o processo de monitoramento seguirá normalmente com sua operacionalização e, conseqüentemente, o cadastro e registro da situação encontrada acerca da recomendação.

A equipe técnica designada a analisar as ações propostas pelos gestores do órgão/entidade auditado deve verificar, principalmente, o adequado preenchimento do documento e, também, a capacidade e comprovação efetiva de atendimento das recomendações sugeridas.

A equipe supramencionada também é encarregada de cadastrar em planilha eletrônica ou sistema informatizado os pontos, o status das respectivas recomendações, bem como as ações sugeridas pela Unidade Auditada para sua implementação, de forma que possibilite manter o controle das recomendações cadastradas e a formação de um banco de dados.

O status das recomendações emitidas, registradas nas planilhas eletrônicas ou, preferencialmente, em sistema informatizado, adotado pela CCAU, deve ser cadastrado conforme orientação a seguir:

- I. **Recomendação implementada:** a equipe de auditoria avaliou as evidências encaminhadas e comprovou que a unidade auditada adotou medidas suficientes para implementação da recomendação emitida;
- II. **Recomendação implementada parcialmente:** a equipe de auditoria avaliou as evidências encaminhadas e comprovou que a unidade auditada adotou medidas para implementação parcial da recomendação emitida;
- III. **Recomendação não implementada:** a equipe de auditoria avaliou que a ação não foi realizada pela unidade auditada ou sua realização foi inadequada ou insuficiente;
- IV. **Recomendação em implementação:** a equipe de auditoria avaliou as evidências encaminhadas e comprovou que a unidade auditada vem adotando ou iniciará medidas para cumprimento da recomendação com prazo para implementação;
- V. **Recomendação cancelada/suspensa:** fatos novos levaram a CCAU/CGM avaliar que a recomendação não poderá ser implementada por circunstâncias externas à gestão, desde que devidamente motivada e justificada;

É importante destacar que os auditores internos que fazem parte das equipes técnicas responsáveis por realizar as atividades de auditoria (avaliação ou consultoria) e de monitoramento também têm a tarefa de contabilizar os benefícios provenientes desses trabalhos. Esse tema será abordado no capítulo 9 CONTABILIZAÇÃO DE BENEFÍCIOS FINANCEIROS E NÃO FINANCEIRO do presente manual.

Destarte, o processo de monitoramento da CCAU segue as diretrizes definidas por essa coordenadoria e as leis em vigor, sendo conduzido e avaliado pelos seus gestores. No quadro a seguir, apresenta-se a operacionalização desse procedimento:

**QUADRO 20 – Operacionalização do Processo de Monitoramento da CCAU**

| Procedimentos Aplicáveis                                                  | Núcleo(s) Competente(s)                                                | Registro da Atividade                                                                                                                                                                              | Equipe Responsável                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Resultado do Trabalho                                                                                                              | Ofício de Apresentação da CGM                                                                                                                                                                       | Registros dos Benefícios                                                                                             |
|---------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Monitoramento Interno das Recomendações (Análise do Plano de Ação)        | NUPLA, em articulação com os Núcleos de Execução: NUACP, NUALC e NUAGR | Emissão de O.S. específica, instituindo uma equipe para conferir e analisar o Plano de Ação da atividade de auditoria que deu origem às deliberações a serem monitoradas.                          | Preferencialmente, com os membros da equipe responsável pela atividade de auditoria que deu origem às deliberações a serem monitoradas ou, ocorrendo algum impedimento de qualquer um dos referidos membros, serão alocados novos auditores internos para conferência e avaliação do Plano de Ação. | Trabalho Técnico (Planilha eletrônica devidamente preenchida com o Cadastro das Recomendações Emitidas e status das recomendações) | Trabalho realizado internamente, dispensa apresentação formal.                                                                                                                                      | Alteração da planilha de impacto positivo, ajustando os benefícios potenciais para efetivos, caso sejam confirmados. |
| Monitoramento Interno das Recomendações (Acompanhamento do Plano de Ação) | NUPLA, em articulação com os Núcleos de Execução: NUACP, NUALC e NUAGR | Emissão de O. S., instituindo a atividade de acompanhamento das recomendações pendentes de atendimento, as quais dispõem de prazos para implementações, definidos no Plano de Ação pelos gestores. | Equipe de Monitoramento                                                                                                                                                                                                                                                                             | Parecer Técnico de Monitoramento                                                                                                   | Trabalho realizado internamente, dispensa apresentação formal. Caso a equipe defina em aplicar a técnica de entrevista ou outros procedimentos de auditoria, a apresentação formal será necessária. | Alteração da planilha de impacto positivo, ajustando os benefícios potenciais para efetivos, caso sejam confirmados. |

| Procedimentos Aplicáveis                                             | Núcleo(s) Competente(s)                      | Registro da Atividade                                                                                                                                                                                                      | Equipe Responsável      | Resultado do Trabalho      | Ofício de Apresentação da CGM                                                                            | Registros dos Benefícios                                                                                           |
|----------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|----------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Monitoramento Externo das Recomendações (Auditoria de Monitoramento) | Núcleos de Execução: (NUACP, NUALC ou NUAGR) | Emissão de O.S. específica para realizar auditoria de monitoramento, com aplicação de testes, que visa obter evidências adicionais de auditoria e verificar a implementação, pelos gestores municipais, das recomendações. | Equipe de monitoramento | Relatório de Monitoramento | Apresentação da equipe, via Ofício de Apresentação da CGM, expedido pelo Controlador Geral do Município. | Alteração da planilha de impacto positivo, ajustando os benefícios potenciais para efetivos, caso sejam validados. |

Fonte: Elaboração própria.

### 8.1.1 Roteiro para Monitoramento

A forma de monitorar as recomendações emitidas pela CCAU é definida de acordo com as manifestações obtidas das Unidades Auditadas, referentes às justificativas aos achados, à aceitação das recomendações recebidas, bem como às providências estabelecidas para implantação das deliberações.

A CCAU, para construir um plano de monitoramento adequado, observa as seguintes premissas:

- Atualização contínua da planilha eletrônica de controle das recomendações emitidas;
- Segregação de recomendações por órgão/entidade auditado e as respectivas atividades de auditoria que deram origem a essas deliberações a serem monitoradas;
- Indicação, nas atividades de monitoramento programadas no PAINT, do período de referência das recomendações emitidas que serão analisadas; e
- Definição de indicadores possíveis para análise comparativa das deliberações emitidas.

Considerando a estruturação do processo de monitoramento da CCAU, apresenta-se a seguir o fluxo padrão que a CCAU deve percorrer para assegurar se os objetivos da auditoria foram atingidos adequadamente:

1. **Monitoramento Interno das Recomendações (avaliação do Plano de Ação):** conferir, avaliar e aprovar o Plano de Ação apresentado pela Unidade Auditada e cadastrar o status das recomendações emitidas.

2. **Monitoramento Interno das Recomendações (Monitoramento do Plano de Ação):** monitorar as recomendações pendentes de atendimento com prazos para implementações definidos no Plano de Ação.
3. **Monitoramento Externo das Recomendações (Auditoria de Monitoramento):** realizar auditoria de monitoramento nas recomendações pendentes de atendimento que necessitam realizar testes adicionais.

Salienta-se que, visando disciplinar e padronizar procedimentos, bem como orientar os auditores internos, a CCAU dispõe de protocolo de Monitoramento das Recomendações e Contabilização de Benefícios, que contribui para subsidiar a equipe técnica na realização das atividades de monitoramento no âmbito da PMS e registros de impactos positivos. Tal documento encontra-se arquivado no SGA.

## 9 CONTABILIZAÇÃO DE BENEFÍCIOS FINANCEIROS E NÃO FINANCEIROS

Os benefícios provenientes das atividades de auditoria interna consistem em impactos positivos observados após a realização das atividades de auditoria (avaliação ou consultoria) e de monitoramento, resultantes de recomendações e/ou orientações para a gestão pública. Tais benefícios levantados pela auditoria interna podem indicar **benefícios potenciais**, os quais são decorrentes de deliberações emitidas pela CCAU, cujas implementações por parte dos gestores públicos ainda não foram conferidas; e **benefícios efetivos**, que são decorrentes do atendimento comprovado das recomendações emitidas por essa coordenadoria.

Os benefícios são cadastrados em planilha de impacto positivo com as informações extraídas dos trabalhos realizados. A alteração do status de benefício potencial para efetivo ocorrerá após a equipe de auditoria avaliar as evidências apresentadas pelos gestores, e comprovar que as recomendações emitidas foram efetivamente implementadas na gestão do órgão ou entidade auditados.

No cômputo dos impactos positivos obtidos com as atividades de auditoria é possível evidenciar benefícios financeiros e não financeiros. Os **benefícios financeiros** possibilitam ser representados monetariamente. No que diz respeito aos **benefícios não financeiros**, esses impactos são representados qualitativamente, e, quando viáveis, são quantificados em alguma unidade que não a monetária. Tais benefícios podem estar relacionados a custo, prazo, eficiência, qualidade, aumento de receita, entre outros.

Observa-se, a seguir, exemplos de benefícios financeiros e não financeiros:

➤ **Benefícios Financeiros:**

✓ **Aumento de Receita**

Aumenta os recursos financeiros arrecadados, exemplos:

- a) Arrecadação de multa legal ou prevista em contrato;
- b) Arrecadação de tributos previstos em contrato.

✓ **Redução de Despesa**

Gastos excessivos, com valor identificado que reduziria a despesa indireta, exemplos:

- a) Eliminação de desperdícios ou redução de gastos administrativos (materiais de escritório, água e energia elétrica, aluguel, marketing);
- b) Suspensão de pagamento não continuado indevido (gasto indireto);
- c) Suspensão de pagamento continuado indevido (gasto indireto);
- d) Redução nos valores licitados/contratados (contratação serviços/materiais relacionados a gastos administrativos);
- e) Cancelamento de Licitação/Contrato com objeto desnecessário;
- f) Compatibilização do objeto contratado com as especificações ou com o projeto;
- g) Incremento da eficiência, eficácia ou efetividade de programa de governo.

✓ **Redução de Custos**

Custos inapropriados relacionados diretamente à produção e serviços, com valor identificado que reduziria custos diretos, exemplos:

- a) Eliminação de desperdícios ou redução de custos administrativos (matéria-prima, mercadorias e salários dos colaboradores);
- b) Suspensão de pagamento não continuado indevido (custo direto);
- c) Suspensão de pagamento continuado indevido (custo direto);
- d) Redução nos valores licitados/contratados (contratação de serviços/materiais relacionados a custos diretos);
- e) Cancelamento de Licitação/Contrato com objeto desnecessário;
- f) Compatibilização do objeto contratado com as especificações ou com o projeto;
- g) Incremento da eficiência, eficácia ou efetividade de programa de governo.

✓ **Ressarcimento de Valores**

Valores indevidamente recebidos que devem ser devolvidos por servidores públicos ou empresas contratadas pelo poder público, exemplos:

- a) Recuperação de valores pagos indevidamente;
- b) Recuperação do custo de operações de crédito subsidiado.

➤ **Benefícios não Financeiros:**

✓ **Melhoria nos controles internos / gerencial**

- a) Implantação de indicadores de desempenho que contribuam para aferir o alcance de metas e monitorar os resultados da execução dos planos de ação da gestão;
- b) Estabelecimento de critérios de competência, responsabilidade, liderança e segregação de função, entre outros, decorrente de recomendações acerca de procedimentos e diretrizes para a escolha de gestores públicos;
- c) Inclusão de procedimentos que contribuam com a *accountability* (prestação de contas e responsabilização).

✓ **Aprimoramento de normativos / compliance**

- a) Atualização de normativos (ex: decretos/portarias) para aperfeiçoar o cadastro de dados dos cidadãos, com base nas recomendações oriundas das ações de auditoria.

✓ **Fortalecimento de gestão de risco**

- a) Implementação e/ou aperfeiçoamento da política de gestão de riscos e dos controles internos, decorrentes da supervisão e do suporte oferecido pela CCAU;
- b) Aperfeiçoamento da política pública e/ou serviços públicos;
- c) Implementação de ações de melhoria de serviços e políticas públicas que tenham repercussão positiva da gestão e satisfação das partes interessadas.

✓ **Fortalecimento da governança, transparência, integridade e controle social**

- a) Fortalecimento da governança decorrente de orientação clara e adequada de como funciona ou deveria funcionar a governança na organização;
- b) Implantação e monitoramento de programas e políticas de integridade pública na organização, com base nas recomendações oriundas das ações de auditoria;
- c) Desenvolvimento de políticas, bens e serviços públicos, com objetivo de aumentar o bem-estar e controle social;
- d) Incremento da transparência dos serviços e acesso eficaz à informação.

✓ **Gestão de pessoas (capacitação/ processos administrativos de responsabilização)**

- a) Estabelecimento de políticas de treinamentos e habilidades, entre outras, decorrente de recomendações acerca de procedimentos e diretrizes para um plano de desenvolvimento individual;
  - b) Aperfeiçoamento na gestão de Processos Administrativos Disciplinar (PAD).
- ✓ **Demais recomendações relevantes não apresentadas anteriormente**
- a) Demais medidas de impacto positivo, relevante, eficiente, eficaz ou efetivo na gestão decorrentes das atividades de auditoria da CCAU.

Os registros dos benefícios financeiros dependem do período apurado pela equipe técnica e, sempre que possível, da quantificação suportada por memória de cálculos. Tais impactos positivos podem gerar efeito:

- I. **Único:** única ocorrência;
- II. **Continuado:** caracterizado quando o prazo final é determinado por um instrumento de contratos, convênios, acordos e afins e deverá ser calculado seu efeito por quantos meses for sua duração, limitado a 60 meses estabelecidos pela CCAU;
- III. **Permanente:** caracterizado quando a ocorrência for com prazo final indeterminado e deverá ser calculado seu efeito com prazo máximo de 60 meses estabelecidos pela CCAU;
- IV. **Retroativo:** caracterizado quando seus efeitos forem retroativos e será calculado por tantos meses conforme a sua duração.

O Protocolo de Execução das Atividades de Auditoria traz o momento em que a equipe de auditoria deve registrar os benefícios. Acrescenta-se que o Protocolo de Monitoramento das Recomendações e Contabilização de Benefícios traz também o roteiro que a equipe de auditoria deve seguir para contabilização de benefícios da auditoria interna, bem como o modelo da planilha de impacto positivo “REGISTRO DOS BENEFÍCIOS GERADOS PELA ATUAÇÃO DA CCAU”. Tais documentos encontram-se arquivados no SGA.

## **10 DEMAIS ATIVIDADES FORNECIDAS PELA CCAU À PMS**

A CCAU, responsável por desenvolver as atividades de auditoria interna priorizadas no PAINT, também realiza outras atividades de controle delegadas pelo Controlador, previstas em normativos ou de iniciativa da própria coordenadoria.

Para ilustrar, o quadro a seguir traz os principais produtos fornecidos por essa coordenadoria à PMS e desenvolvidos no decorrer do exercício:

## QUADRO 21 – Principais Produtos da CCAU

| <u>ORIUNDOS DO PAINT</u>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | <u>DEMAIS PRODUTOS</u>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>AÇÕES:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Serviços de Avaliação</li> <li>✓ Serviços de Consultoria</li> <li>✓ Serviços de estudos diversos para melhoria dos procedimentos de controle e qualidade das atividades da CCAU</li> <li>✓ Monitoramento</li> </ul> <p style="text-align: center;"></p> <p><b>PRODUTOS:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ REAUD // REAUD de Monitoramento</li> <li>✓ Parecer Técnico // Parecer de Monitoramento</li> <li>✓ Trabalho Técnico // Trabalho de Monitoramento</li> </ul> | <p><b>AÇÕES:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Demais atividades delegadas pelo Controlador, previstas em normativos ou de iniciativa da CCAU</li> </ul> <p style="text-align: center;"></p> <p><b>PRODUTOS:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Relatório Anual de Controle Interno</li> <li>✓ Relatório Mensal e Anual de Atividades de Auditoria</li> <li>✓ Relatório de Indicador de Desempenho</li> <li>✓ Plano de Negócios/Operacionais</li> <li>✓ Outros</li> </ul> |

Os produtos finais referentes às atividades de auditoria originárias do PAINT estão apresentados nos capítulos 6 EXECUÇÃO DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA e 8 MONITORAMENTO do presente manual.

Com relação às demais atividades delegadas pelo Controlador, previstas em normativos ou de iniciativa da CCAU, seus produtos finais são relatórios gerenciais para a alta administração e outras partes interessadas, que demonstram a sua produtividade, acompanhamento e controle de suas atividades, a exemplo de:

- **Relatório Anual de Controle Interno** – Consiste num relatório sintético sobre as atividades desenvolvidas pela CCAU durante o ano, realizado ao término do exercício, mostrando, quando possível, o resultado dessas ações, com a mensuração dos potenciais/efetivos ganhos para a administração municipal. Essas ações relatadas têm como objetivo proteger os ativos e garantir a confiabilidade dos dados gerenciais e contábeis, prevenindo a ocorrência de erros e irregularidades. Este relatório é parte integrante da prestação de contas anual da PMS;
- **Relatório Mensal e Anual de Atividades de Auditoria** – Relatório contendo, entre outros assuntos, o relato das atividades de auditoria desenvolvidas durante o mês/ano, com destaque para: quantitativo dos recursos humanos e financeiros utilizados; total das auditorias realizadas; pendências existentes, com as justificativas pertinentes; treinamentos realizados; participação em seminários, congressos e encontros técnicos; e as solicitações ou sugestões

necessárias ao melhor desempenho das atividades. Neste relatório verifica-se também se foram atingidas as metas estabelecidas pelo corpo técnico da CCAU, quanto à quantidade de auditorias produzidas ou executadas, no prazo definido;

- **Relatório de Indicador de Desempenho** – Relatório contendo para cada exercício o “Índice de Realização de Atividades de Auditoria” e o item “Da Previsão do Quantitativo de Metas Fixadas para o Exercício”. Este último aborda a metodologia aplicada para quantificar as auditorias possíveis de serem realizadas em um determinado exercício.

Importante observar que este relatório foi criado para cumprimento das determinações do Decreto Municipal nº 22.743/2012<sup>131</sup>, e normativos correlatos, que instituíram indicadores de desempenho da gestão fazendária municipal, estabelecendo suas respectivas metas, para fins de concessão do Prêmio por Desempenho Fazendário (PDF).

Para acompanhar e controlar as “Metas Fixadas” indicadas no Relatório Indicador de Desempenho, o SGA gera o relatório “Mapa das Atividades” com os resultados trimestrais da produção da auditoria;

- **Plano de Negócios/Operacionais** – consiste em um planejamento periódico para a entrega dos serviços da atividade de Auditoria Interna, assim como os resultados esperados da modernização do Sistema de Controle Interno na Controladoria Geral do Município do Salvador.

## 11 PROGRAMA DE GESTÃO E MELHORIA DA QUALIDADE (PGMQ)

A CCAU dispõe de um Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade, instituído formalmente, com o objetivo de promover a avaliação e a melhoria contínua dos processos dessa coordenadoria, bem como identificar oportunidades de melhoria da atividade de auditoria interna. O método de elaboração desse programa está alinhado com as práticas profissionais internacionais organizadas pelo IIA.

Em atendimento à Norma 1300<sup>132</sup> (Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade) do IIA, o programa de avaliação e melhoria da qualidade da CCAU foi criado com o intuito de permitir uma avaliação da conformidade da atividade de auditoria interna com as Normas, bem como verificar se os auditores internos seguem o Código de Ética. O programa também avalia a eficiência e a eficácia da atividade de auditoria interna e identifica oportunidades de melhoria.

---

<sup>131</sup> Disponível em: <[http://www.dom.salvador.ba.gov.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=934](http://www.dom.salvador.ba.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=934)>. Acesso em: 18 ago. 2020.

<sup>132</sup> Disponível em: <<https://IIAbrasil.org.br/korbillod/upl/ippf/downloads/2019orientacoes-ippf-00000013-07042020104945.pdf>>. Acesso em: 27 jun. 2022.

Observando o disposto na Norma 1310 (Requisitos do Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade), o PGMQ da CCAU inclui no seu sistema avaliativo tanto avaliações internas quanto externas.

As Avaliações Internas, conforme descreve a Norma 1311, devem dispor de monitoramento contínuo do desempenho da atividade de auditoria interna; e de autoavaliações, ou avaliações realizadas por outras pessoas de dentro da organização com conhecimento suficiente das práticas de auditoria interna, periodicamente.

No que concerne as Avaliações Externas, a Norma 1312 estabelece que devem ser realizadas pelo menos uma vez a cada cinco anos, por um avaliador ou equipe de avaliação qualificada e independente, externa à organização.

Todas essas orientações foram observadas no Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade da CCAU, o qual se encontra registrado no SGA.

## **12 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A auditoria interna é uma ferramenta essencial para garantir a eficácia dos controles internos, a conformidade com regulamentos e políticas, a gestão de riscos e a melhoria contínua dos processos organizacionais.

Ao longo deste manual, exploramos os fundamentos da auditoria interna, desde a definição de seus objetivos e escopo até a implementação de procedimentos de auditoria eficazes. Expressamos o compromisso da CCAU com a qualidade e integridade do processo de auditoria interna, assegurando que as atividades sejam conduzidas de maneira objetiva, imparcial e profissional, bem como a necessidade de colaboração e comunicação eficazes com todas as partes interessadas.

É fundamental que todos os membros da organização reconheçam o valor da auditoria interna e trabalhem em conjunto para garantir o sucesso deste processo. A adesão aos procedimentos e diretrizes delineados neste manual é essencial para fortalecer a governança, gerenciar riscos e promover a transparência e responsabilidade no âmbito da PMS.

Agradecemos a todos os envolvidos na criação deste manual e encorajamos o *feedback* contínuo para aprimorar futuras edições. À medida que avançamos, reafirmamos nosso compromisso com a excelência, integridade e melhoria contínua em todas as áreas de operação da organização. Para tanto, é necessária a adesão

de todos no cumprimento dos procedimentos e diretrizes delineados no presente manual de auditoria interna.

Por fim, ressalta-se que este manual reforça o compromisso da CCAU com a integridade, qualidade e melhoria contínua de seus processos e controles internos bem como com a conformidade, regulamentos, leis, políticas aplicáveis e os princípios fundamentais da auditoria interna para a busca da excelência em todas as áreas de operação.

### 13 REFERÊNCIAS

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **RESOLUÇÃO CFC Nº 986/03**. Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. Disponível em: < <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ti-de-auditoria-interna/> >. Acesso em: 10 nov. 2023.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TA 330 (R1)**. Resposta Do Auditor Aos Riscos Avaliados. Disponível em: < <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/> >. Acesso em: 10 nov. 2023.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa SFC nº 03, de 09 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

\_\_\_\_\_. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa SFC nº 08, de 09 de junho de 2017**. Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, 2017a.

\_\_\_\_\_. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa SFC nº 09, de 09 de novembro de 2018**. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) e sobre o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT) das Unidades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília, 2018.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Portaria SEGECEX nº 05, de 12 de abril de 2021**. Aprova a revisão do Roteiro de Levantamento com vistas a adequar o documento às novas orientações trazidas pela Resolução-TCU nº 315, de 22 de abril de 2020. Boletim do Tribunal de Contas da União – BTCU Especial, Diário Eletrônico Ano 40, nº 10. Brasília, 13.abr.2021. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/levantamento.htm>>. Acesso em: 22. dez.2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **PORTARIA-TCU Nº 185, DE 30 DE NOVEMBRO DE 2020**. Aprova a segunda revisão do Roteiro de Auditoria de Conformidade e altera a sua denominação para Padrões de Auditoria de Conformidade. Boletim do Tribunal de Contas da União Especial, Brasília, 3 de fevereiro de 2010 - Ano XLIII - Nº2. Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-de-fiscalizacao/auditoria-de-conformidade.htm> >. Acesso em: 10 nov. 2023.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. TC 025.642/2014-6. Roteiro de Metodologia de Auditoria com Foco em Riscos e Processos. Secretaria de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico. Brasília: 2014.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional** - 4.ed. – Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (SEGECEX), 2020. Disponível em: < <https://portal.tcu.gov.br/manual-de-auditoria-operacional.htm> >. Acesso em: 10 nov. 2023.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **PORTARIA-SEGECEX Nº 27 DE 24 DE OUTUBRO DE 2017**. Atualiza o documento “Glossário de Termos do Controle Externo”. Boletim do Tribunal de Contas da União administrativo especial - Ano. 36, n. 11 (2017)- . Brasília: TCU, 2017-. Disponível em: <

<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/glossario-de-termos-do-controle-externo.htm>  
> Acesso em: 10 nov. 2023.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS (*THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA)*). **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA (2017). Disponível em: < <https://iiabrasil.org.br/ippf/orientacoes-de-implantacao> >. Acesso em: 10 nov. 2023.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (*INTOSAI*). **Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores. (ISSAI)**. ISSAI em português. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/control-e-fiscalizacao/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>>. Acesso em: 10 nov. 2023.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas de Auditoria Governamental (NAGS)**. Tocantins: IRB, 2011: NORMAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL – NAGs Aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro. Disponível em: < <https://irbcontas.org.br/biblioteca/normas-de-auditoria-governamental-nags/>>. Acesso em: 10 nov. 2023.

RIO GRANDE DO SUL. Contadoria e Auditoria Geral do Estado – CAGE. **Portaria CAGE nº 68, de 17 de novembro de 2017**. Institui a sistemática de qualificação, quantificação e registro dos benefícios gerados pela atuação da Contadoria e Auditoria Geral do Estado – CAGE, órgão central de Controle Interno do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<https://sincage.sefaz.rs.gov.br/documento/55f74cde-f3c6-4b07-98c3-f00053443dbe>>. Acesso em: 30 out. 2023.

SANTOS, Paulo Ricardo Martins Ricarte dos. **Planejamento de auditoria baseado em riscos: proposta de aplicação da metodologia de planejamento de auditoria baseada em riscos na seleção de objetos de auditoria relacionados à mobilidade urbana**. Instituto Serzedello Corrêa – Escola Superior do Tribunal de Contas da União. Brasília, 2019. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/planejamento-de-auditoria-baseado-em-riscos-proposta-de-aplicacao-da-metodologia-de-planejamento-de-auditoria-baseada-em-riscos-na-selecao-de-objetos-de-auditoria-relacionados-a-mobilidade-urbana.htm>>. Acesso em 22 dez. 2022.

SÃO PAULO. Controladoria Geral do Município do Município de São Paulo. **Manual Operacional de Monitoramento de Recomendações e Contabilização de Benefícios**. São Paulo, 2023. Disponível em:<[https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/controladoria\\_geral/Manual\\_Operacional\\_de\\_Monitoramento\\_e\\_Contabilizacao\\_de\\_Beneficios\\_Publicacao\\_17\\_12\\_2020.pdf](https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/controladoria_geral/Manual_Operacional_de_Monitoramento_e_Contabilizacao_de_Beneficios_Publicacao_17_12_2020.pdf)>. Acesso em: 30 out. 2023.