Controladoria Geral do Município - CGM
Coordenadoria Central de Acompanhamento dos Núcleos de Controle Interno - CCAN
Núcleo de Auditoria e Controle Interno do Sistema Único de Saúde - NUASUS

MANUAL DE ORIENTAÇÕES TÉCNICAS DA AUDITORIA DO SUS MUNICIPAL

MAIO/2026

Missão

“Zelar pela boa e regular aplicação dos recursos públicos, pelo incremento da transparência e pelo fortalecimento dos controles interno e social, em benefício da sociedade.”

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO

O Manual de Orientações Técnicas da Auditoria do Sistema Único de Saúde Municipal foi desenvolvido pela Coordenadoria Central de Acompanhamento dos Núcleos de Controle Interno da Controladoria Geral do Município (CCAN/CGM), por meio do Núcleo de Auditoria e Controle Interno do Sistema Único de Saúde (NUASUS), com o objetivo de padronizar e orientar os procedimentos de auditoria no Sistema Único de Saúde (SUS) no âmbito municipal. Ele visa garantir a conformidade com as normativas legais e regulatórias, assegurar a eficácia no uso dos recursos públicos e promover a excelência na prestação dos serviços de saúde.

Diante dos desafios crescentes enfrentados pela administração pública, como avanços tecnológicos e a maior complexidade nos processos de gestão, é essencial que o controle interno e as auditorias estejam alinhados com essas transformações. A adoção de tecnologias e inovações é crucial para aprimorar o monitoramento, detecção e correção de irregularidades, além de fornecer suporte mais eficiente às decisões dos gestores.

Este manual aborda todo o ciclo das atividades de auditoria interna, desde o planejamento, execução, elaboração de relatórios, até o monitoramento das recomendações. Cada uma dessas etapas é detalhada, fornecendo uma estrutura clara para a condução eficaz das auditorias, com foco em resultados concretos e melhoria contínua dos processos. Além disso, o documento busca fomentar uma cultura de transparência e responsabilização, garantindo que gestores e demais partes interessadas tenham acesso a informações claras sobre os resultados das auditorias.

Esclarece-se que este não é um documento definitivo. As atividades de auditoria, assim como os processos de gestão pública, são dinâmicos e exigem atualizações constantes para acompanhar novas diretrizes e melhores práticas. Portanto, o manual estará em contínua evolução, incorporando aprimoramentos à medida que surgirem novas necessidades e inovações, garantindo que o processo de auditoria no SUS esteja sempre em conformidade com as melhores práticas nacionais e internacionais.

Ao padronizar os processos de auditoria, a CGM visa promover uma gestão pública mais eficiente, comprometida com a responsabilidade social e o aprimoramento contínuo dos serviços de saúde oferecidos à população. Esse manual reflete o compromisso do município com a boa governança e a gestão de riscos, por meio do fortalecimento dos controles internos e do aprimoramento das práticas de auditoria.

1 - INTRODUÇÃO

1.1 - Objetivo

Este manual tem por objetivo estabelecer diretrizes, procedimentos e padrões que orientem a realização de auditorias internas nas unidades e serviços de saúde, garantindo a conformidade com as normas legais e regulatórias, a eficiência no uso dos recursos públicos e a qualidade dos serviços prestados à população.

Sua finalidade também é servir como um guia prático para os auditores, oferecendo um conjunto claro e sucinto de instruções para todas as etapas do processo de auditoria, desde o planejamento até a execução e o acompanhamento das recomendações. Além disso, visa promover a transparência, a responsabilização e a melhoria contínua dos processos e práticas dentro do SUS, contribuindo para um sistema de saúde mais eficaz, seguro e centrado no usuário.

1.2 - Sistema Único de Saúde, Sistema Nacional de Auditoria e Sistemas de Informação em Saúde

A Constituição de 1988 estabelece a saúde como um direito social fundamental, cuja garantia é responsabilidade do Estado, que deve promover políticas para reduzir riscos e garantir acesso universal e igualitário aos serviços de saúde. Para isso, foi criado o Sistema Único de Saúde (SUS), com diretrizes de descentralização, atendimento integral e participação da comunidade.

A Lei Orgânica da Saúde (Lei nº 8.080/1990) regulamentou o SUS, ampliando suas ações para todo o Brasil e estabelecendo objetivos como a formulação de políticas de saúde e a assistência integral às pessoas. Entre os princípios do SUS estão a universalidade de acesso, integralidade, igualdade, participação social, descentralização e regionalização dos serviços.

Para cumprir o dever constitucional e a Lei nº 8.080/1990, há outros regulamentos que apoiam o SUS, como a Lei nº 8.689, de 27 de julho de 1993, que criou o Sistema Nacional de Auditoria (SNA) e definiu suas competências nos níveis Federal, Estadual e Municipal, e o Decreto Federal nº 1.651, de 28 de setembro de 1995, que regulamentou o funcionamento do SNA dentro do SUS.

O Sistema Nacional de Auditoria (SNA) do SUS atua em todos os níveis de governo, com unidades de auditoria nos âmbitos federal, estadual e municipal. De acordo com o Decreto Federal nº 1.651/1995, o SNA verifica:

No plano federal: a aplicação dos recursos transferidos, as ações e serviços de saúde nacionais e os sistemas estaduais de saúde.

No plano estadual e distrital: o uso dos recursos estaduais para os municípios, os serviços de saúde sob gestão estadual e os sistemas municipais de saúde.

No plano municipal: os serviços de saúde do plano municipal, sob gestão pública ou privada, incluindo consórcios intermunicipais.

A atuação do SNA complementa os trabalhos dos órgãos de controle interno e externo, garantindo o uso adequado dos recursos e a conformidade com políticas e regulamentos de saúde.

Nesse contexto, a CCAN, por meio da UCI/SMS realiza atividades de auditoria, a fim de avaliar a adequada aplicação de recursos do Sistema Único de Saúde, no âmbito municipal, sejam eles próprios, transferidos pelo Estado, pela União ou por organizações nacionais e internacionais, repassados a entidades públicas ou privadas, por meio de contratos, convênios, termos de parceria, termos de colaboração, termos de fomento, contratos de gestão, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres, podendo, inclusive, inspecionar entidades de direito privado (art. 7º da IN/CGM nº 01/2025).

Para atingir seus objetivos, os serviços de auditoria precisam utilizar diferentes sistemas de informação que auxiliem nas atividades e processos diários. O Ministério da Saúde, por meio do Sistema Único de Saúde (SUS), possui diversos sistemas de informação em saúde que são fundamentais para a gestão, monitoramento e avaliação das políticas de saúde no país. Esses sistemas permitem o registro, a análise e a disseminação de informações essenciais para a tomada de decisões e a melhoria da qualidade dos serviços de saúde.

1.3- Auditoria Interna

A auditoria interna do SUS surgiu em meio às transformações do sistema de saúde brasileiro, após a criação do SUS pela Constituição de 1988 e sua regulamentação pelas Leis nº 8.080/1990 e nº 8.142/1990. Com o compromisso de universalidade, integralidade e equidade no acesso aos serviços, tornou-se essencial garantir a gestão eficiente dos recursos públicos e a qualidade dos serviços prestados. Dessa forma, a auditoria interna passou a ser fundamental para avaliar o uso de recursos, a qualidade dos

serviços e a conformidade com as normas, desempenhando um papel estratégico na melhoria contínua e na eficiência do SUS.

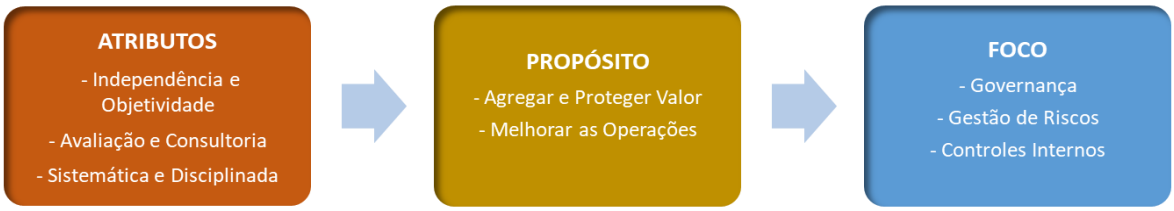
A atividade de auditoria interna contribui com a gestão, por meio da prestação de serviços de avaliação e consultoria, para o aperfeiçoamento dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de promoção da integridade da gestão, através do fortalecimento dos controles internos, conforme § 1º, art. 7º do Decreto Municipal nº 33.988/2021.

As atividades de avaliação compreendem a emissão de opinião a respeito de aspectos voltados ao fortalecimento dos mecanismos internos de controle, que impactam na melhoria dos resultados das políticas públicas, dos processos de governança, do gerenciamento de riscos nos órgãos e entidades e da promoção da integridade na gestão municipal.

As atividades de consultoria, consignadas no § 2º, art. 7º do Decreto Municipal nº 33.988/2021, visam abordar assuntos estratégicos da gestão, solicitados por órgãos e/ou entidades municipais e consistem em trabalho de aconselhamento, treinamento ou facilitação, podendo variar na forma e no conteúdo de acordo com a natureza do trabalho.

Ainda conforme o Decreto Municipal nº 33.988/2021, também poderão ser realizadas 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.

Figura 1 – Resumo sobre auditoria interna



Fonte: Curso Planejamento de Auditoria Baseado em Riscos na Prática (IDCT, 2024).

No âmbito da Prefeitura Municipal de Salvador - PMS, a auditoria interna do Sistema Único de Saúde - SUS está regulamentada pela Instrução Normativa CGM nº 01, de 19 de fevereiro de 2025 e, desde 2023, é parte integrante da Coordenadoria Central de Acompanhamento dos Núcleos de Controle Interno – CCAN/CGM, que é responsável por desenvolver atividades de controle relacionadas à macrofunção auditoria interna, pertencente à terceira linha de atuação do controle interno, por meio do NUASUS.

1.4 - Avaliação

O trabalho de avaliação, como parte das atividades de auditoria interna, pode ser definido como a obtenção e a análise de evidências com o objetivo de fornecer opiniões ou conclusões independentes sobre um objeto de auditoria (BRASIL, 2017).

A IN/CGM nº 01/2025 estabelece que o serviço de avaliação envolve a obtenção e análise de evidências pelos auditores para embasar conclusões sobre: o cumprimento das metas do plano plurianual; a execução de políticas públicas, programas de governo e orçamento da Secretaria Municipal da Saúde (SMS); e a regularidade, economicidade, eficiência e eficácia da gestão e aplicação de recursos públicos, tanto nos órgãos vinculados à SMS quanto em entidades privadas.

Os tipos de serviço de avaliação variam conforme o objeto da auditoria, seus objetivos e o escopo de trabalho. São três tipos principais:

- Auditoria Financeira ou de Demonstrações Contábeis: avalia as demonstrações financeiras de uma entidade para garantir que estão de acordo com os princípios contábeis aplicáveis, proporcionando razoável certeza quanto à sua adequação.
- Auditoria de Conformidade ou *Compliance*: verifica se as atividades financeiras ou operacionais seguem as normas e regulamentos aplicáveis.
- Auditoria Operacional ou de Desempenho: avalia a eficiência e eficácia das atividades operacionais para verificar se os objetivos estão sendo alcançados e melhorar o desempenho e operações.

Além disso, as auditorias também visam aprimorar a governança, o gerenciamento de riscos e os controles internos, avaliando se esses processos estão adequados e contribuindo para seu fortalecimento. Abordagens específicas podem ser utilizadas, como avaliar estruturas, processos ou atividades dentro de cada dimensão (governança, riscos e controles internos), ou incorporar essas dimensões nas auditorias previstas no plano de auditoria interna.

1.5 - Consultoria

A consultoria é uma atividade de auditoria interna governamental que oferece assessoramento e aconselhamento à alta administração para apoiar operações. Conforme IN/CGM nº 01/2025, deve ser solicitada formalmente por meio do Formulário de Solicitação de Atividades de Auditoria (FSAA), pelo Secretário Municipal de Saúde ao Controlador Geral do Município, contemplando a natureza, o escopo e o prazo estimado.

Esse serviço agrega valor à organização e melhora processos de governança, gestão de riscos e controles internos, sem que o auditor assuma responsabilidades da administração.

Tipos de Serviços de Consultoria:

- Assessoramento/Aconselhamento: oferece orientações para apoiar a gestão, sem tomar decisões. Aborda temas como controle de riscos, implementação de sistemas, eficiência de processos, alternativas em políticas públicas e melhoria da governança.
- Treinamento: capacita para aprimorar governança, gestão de riscos e controles internos. Pode incluir análise de projetos bem-sucedidos ou comparação com práticas de outras organizações.
- Facilitação: auxilia discussões sobre governança, riscos e controles. Inclui avaliação de riscos, autoavaliação de governança e redesenho de processos ou políticas públicas.

Esses serviços podem ser combinados e incluídos no Plano de Auditoria Interna, geralmente a partir de demandas da alta administração ou identificados durante avaliações de riscos.

1.6 - Apuração

Os serviços de apuração são realizados para investigar atos ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados utilizando recursos públicos. Embora tenham semelhanças com os serviços de avaliação[1], possuem características e objetivos específicos.

[1] Ainda que o processo de trabalho seja similar na realização dos dois tipos de serviços, eles podem variar significativamente no propósito e na forma de intervenção, considerando o seguinte: (BRASIL, 2022a)

1) apurações focam em “o quê”, avaliações focam no “porquê”;
2) apurações focam em transações, avaliações focam no processo;
3) apurações são quantitativas, avaliações são qualitativas;
4) apurações, em geral, são pontuais, avaliações são complexas; e

Origem dos Serviços de Apuração:

- Demandas Externas: denúncias de cidadãos ou entidades, e representações de autoridades ou órgãos do Ministério Público e dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.
- Demandas Internas: decorrentes de processos internos, como alertas de auditorias contínuas, cruzamentos de dados, auditorias anteriores ou levantamentos de informações.

Classificação dos Serviços de Apuração:

- Apuração de Erro: investiga prejuízos ao erário decorrentes de atos não intencionais, como imperícia ou má interpretação de normas.
- Apuração de Fraude: foca em atos desonestos ou ilegais para obter vantagens injustas, com planejamento baseado em suspeitas de fraude e visa produzir material para processos judiciais ou administrativos.

Um trabalho de apuração de fraude difere da apuração de erro ou avaliação, pois é planejado com base em suspeitas fundamentadas de fraude e visa gerar evidências para processos judiciais ou administrativos, focando em atos intencionais de irregularidade ou ilegalidade (BRASIL, 2017).

O processo de trabalho, apresentado a seguir, refere-se aos serviços de avaliação, pois é mais completo e serve de base para os serviços de consultoria e apuração, no que couber.

2 - PROCESSO DE TRABALHO DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA

2.1 - Considerações iniciais sobre processos de trabalho, princípios e qualidades essenciais do auditor

Destaca-se, inicialmente, que, para o exercício da auditoria interna, é imprescindível que o auditor atue com ética e profissionalismo. De acordo com as novas Normas Globais de Auditoria Interna, esses elementos são essenciais para garantir a confiança, a objetividade e a credibilidade do trabalho realizado. Essas diretrizes estão apoiadas em cinco princípios fundamentais: integridade, objetividade, competência, zelo profissional e confidencialidade.

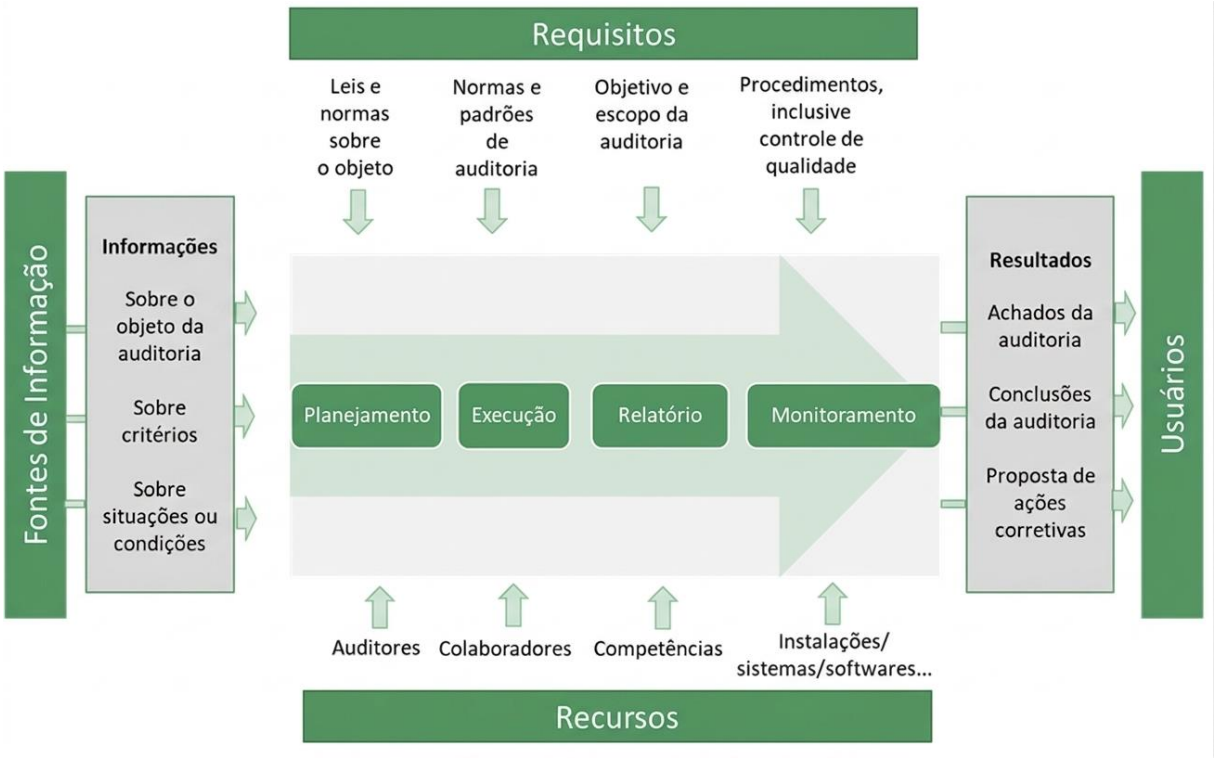
5) apurações, de forma geral, focam em recomendações de ações corretivas, avaliações, na emissão de recomendações estruturantes.

A **integridade** é a base para a confiança e o respeito, sustentando a aplicação de outros princípios éticos. Exige que o auditor atue com honestidade e coragem, mesmo diante de situações adversas. A **objetividade** pressupõe uma atitude imparcial, livre de conflitos de interesse, que permita julgamentos equilibrados e uma abordagem isenta de vieses. O princípio da **competência** requer a aplicação de conhecimentos, habilidades e capacidades adequadas, com foco no desenvolvimento profissional contínuo para enfrentar os desafios do contexto organizacional. O **zelo profissional** se manifesta na execução dos trabalhos de forma diligente, com ceticismo e julgamento prudente, levando em conta a natureza e os riscos das atividades. Por fim, a **confidencialidade** impõe a proteção e o uso apropriado das informações obtidas, assegurando que sejam utilizadas exclusivamente para fins profissionais e que fiquem protegidas contra acessos não autorizados.

A observância rigorosa desses princípios é indispensável para o fortalecimento da auditoria interna, pois promove uma cultura ética, reforça a confiança nos auditores e contribui para a transparência e a boa governança das organizações. A auditoria interna é mais eficaz quando realizada por profissionais competentes, em conformidade com as Normas Globais de Auditoria Interna, que são estabelecidas em prol do interesse público.

A auditoria do setor público é um processo que envolve diversos fatores (Figura 2). As fontes de informação (dados sobre o objeto, critérios e condições) alimentam o processo, que segue com base nos requisitos estabelecidos (normas e leis que regulamentam o processo, junto com padrões de trabalho). Com o uso de recursos (ferramentas e pessoal), a auditoria gera resultados, como achados, conclusões e propostas de ações corretivas, que são utilizados pelos usuários (quem solicitou a auditoria, o próprio auditado, os órgãos ou as pessoas que compõem a gestão superior do auditado, os dirigentes de órgãos supervisores e, em última instância, a sociedade) para tomar decisões e implementar melhorias.

Figura 2 – Diagrama conceitual da auditoria interna

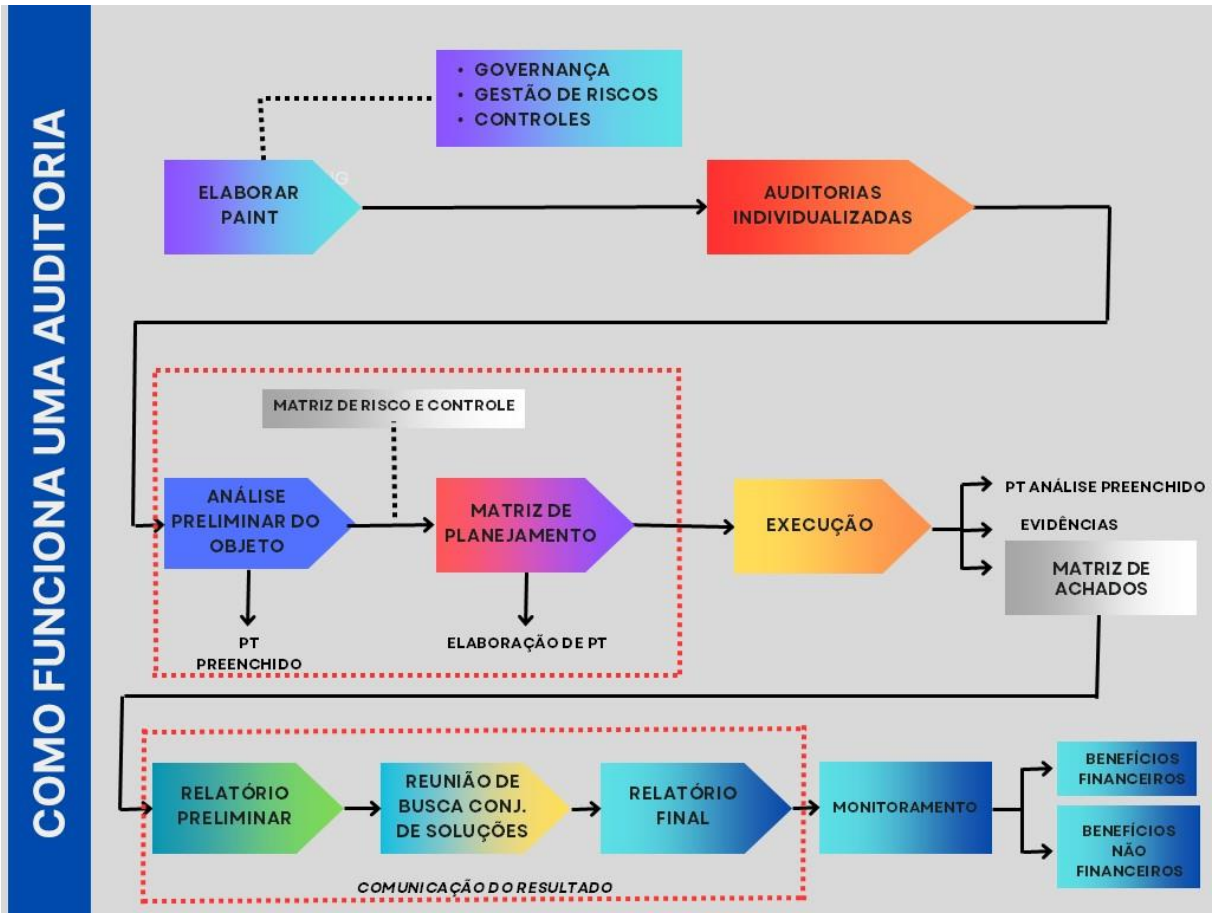


Fonte: Manual de auditoria operacional – TCU (Brasil, 2020).

O Processo de Trabalho na Auditoria tem início com a elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT, previamente aprovado pelo Controlador Geral do Município, conforme previsão contida no art. 8º do Decreto nº 33.988/2021, o qual visa definir os trabalhos prioritários a serem executados pela Coordenadoria Central de Acompanhamento dos Núcleos de Controle Interno - CCAN.

A IN/CGM nº 01/2025 determina que o desenvolvimento das atividades de auditoria interna deve contemplar as etapas de planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento, as quais devem ser devidamente documentadas e registradas digitalmente. A Figura 3 mostra as etapas que compõem o funcionamento de uma auditoria.

Figura 3 – Como funciona uma auditoria



Fonte: Adaptado do Curso Planejamento de Auditoria Baseado em Riscos na Prática (IDCT, 2024).

1. Elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT):

- A auditoria começa com a criação de um plano anual, que define as diretrizes e prioridades para o exercício de um ano, orientando as auditorias que serão realizadas.

2. Auditorias Individualizadas:

- Com base no plano anual, são realizadas auditorias específicas, ou seja, atividades de verificação separadas para diferentes áreas ou temas de interesse.

2.1. Planejamento:

- Nesta etapa, é feita uma análise preliminar do objeto para entender o escopo inicial e os riscos associados. A partir disso, é elaborada uma Matriz de Riscos e Controles, da qual serão retiradas informações para a elaboração da matriz de planejamento que organiza os passos seguintes da auditoria.

O preenchimento do papel de trabalho (PT) é uma parte fundamental dessa fase, garantindo que todas as informações necessárias sejam coletadas e organizadas.

2.2. Execução:

- Nesta fase, a auditoria coleta as evidências que irão sustentar os achados. Os papéis de trabalho de análise são preenchidos à medida que os dados são verificados; e as evidências, por sua vez, são estruturadas em uma matriz para identificar os problemas ou irregularidades encontrados.

2.3. Relatório Preliminar:

- A partir dessa matriz de achados, elabora-se o relatório preliminar, documentando os pontos identificados durante a auditoria.

2.4. Reunião de Encerramento e Busca Conjunta de Soluções (RBCS):

- Aqui ocorre um encontro entre a equipe de auditoria e os gestores da área auditada para discutir os achados da auditoria e, principalmente, para trabalhar em conjunto na identificação de soluções práticas e viáveis para os problemas encontrados.

2.5. Relatório Final:

- Após a revisão e aprovação do relatório preliminar, é preparado o relatório final. Esse relatório inclui as conclusões da auditoria e as recomendações de melhoria, bem como o modelo de “Plano de Ação para Implementação das Recomendações emitidas pela Auditoria”, que permita aos gestores dos órgãos ou entidades auditados a apresentação das providências a serem adotadas para implementação das recomendações indicadas no mencionado relatório.

2.6. Monitoramento:

- A última etapa envolve o monitoramento contínuo, onde os resultados e as recomendações da auditoria são acompanhados para garantir a implementação das melhorias sugeridas. Isso também pode incluir a medição dos benefícios financeiros e não financeiros gerados pela auditoria.

Esse processo é essencial para garantir a transparência, o controle e a melhoria contínua nas organizações auditadas, especialmente em contextos públicos, onde o uso de recursos deve ser monitorado de perto para assegurar a eficiência e a conformidade com as normas.

2.2 - Elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT

A elaboração de um Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) é um processo estratégico e essencial para assegurar a eficiência e a eficácia das atividades de auditoria interna em uma organização. Esse plano tem como objetivo definir, de maneira estruturada, as áreas que serão auditadas ao longo de um período de 12 meses, priorizando os recursos disponíveis e focando nas áreas mais críticas de risco.

Objetivos do PAINT

O Plano Anual de Auditoria Interna tem como objetivos principais:

- Identificar áreas de risco: assegurar que as áreas de maior risco dentro da organização sejam auditadas, minimizando possíveis perdas e fraudes.
- Avaliar controles internos: verificar a eficácia dos controles internos, garantindo conformidade com normas, leis e regulamentações.
- Alinhamento com os objetivos estratégicos: a auditoria interna deve contribuir para o alcance dos objetivos estratégicos da organização, focando em atividades críticas.
- Otimização de recursos: o PAINT permite que os recursos da auditoria interna sejam utilizados de forma eficiente, priorizando áreas que necessitam de maior atenção.

Processo de Elaboração

A elaboração do PAINT envolve um processo estruturado, que inclui as seguintes etapas:

- Levantamento de riscos: a auditoria interna realiza um mapeamento dos riscos corporativos, em conjunto com as áreas operacionais, considerando a probabilidade e o impacto de cada risco.
- Priorização das áreas a serem auditadas: com base na avaliação de riscos, as áreas com maior criticidade são priorizadas. Geralmente, utiliza-se uma matriz de risco, que classifica as áreas conforme a relevância dos riscos associados.
- Definição de recursos e cronograma: a alocação de pessoal e outros recursos é planejada conforme a quantidade e a complexidade das auditorias. Além disso, é elaborado um cronograma para a execução das auditorias ao longo do ano.

- Aprovação pela alta administração: o plano deve ser previamente aprovado pelo Controlador Geral do Município, conforme previsão contida no art. 8º do Decreto nº 33.988/2021.

Os trabalhos de auditoria selecionados com base na análise de riscos constituem uma parte fundamental do Plano de Auditoria Interna, mas não a única. Deve-se avaliar também a necessidade de incluir, no referido plano, trabalhos de auditoria solicitados pela alta administração e pelas demais partes interessadas. Além disso, deve-se considerar a eventual necessidade de inclusão ou exclusão de itens em função do planejamento de outros setores que exerçam a função de auditoria de forma concorrente e a necessidade de rodízio de ênfase sobre os objetos de auditoria, bem como outras atividades que permitam maior transparência e organização do planejamento (BRASIL, 2017). O Quadro 1 exemplifica o conteúdo mínimo do PAINT.

Quadro 1 – Conteúdo mínimo de um PAINT

Item	Descrição
1	Relação dos trabalhos a serem realizados pela UCI/Saúde em função de obrigação normativa, por solicitação da alta administração ou por outros motivos (decisões judiciais, por exemplo). Nos dois últimos casos, deve ser apresentada justificativa razoável para a sua seleção.
2	Relação dos trabalhos selecionados com base na avaliação de riscos.
3	Previsão de, no mínimo, 40 horas de capacitação para cada auditor, incluindo ao responsável pela UCI/Saúde.
4	Previsão da atividade de monitoramento das recomendações emitidas pela UAIG em trabalhos anteriores e ainda não implementadas pela Unidade Auditada.
5	Relação das atividades a serem realizadas para fins de gestão e melhoria da qualidade da atividade de auditoria interna governamental.
6	Indicação de como serão tratadas demandas extraordinárias recebidas pela UCI/Saúde durante o período de realização do Plano de Auditoria Interna.
7	Relação das atividades necessárias à elaboração do Plano de Auditoria do exercício subsequente.
8	Relação das atividades destinadas à avaliação do Plano de Auditoria do exercício em curso e à elaboração de relatório sobre os resultados da UCI/Saúde no exercício
9	Exposição, sempre que possível, das premissas, restrições e riscos associados à execução do Plano de Auditoria Interna.
10	Anexo contendo a descrição da metodologia utilizada para seleção dos trabalhos de auditoria com base na avaliação de riscos.

Fonte: Adaptado do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal – CGU (Brasil, 2017).

2.3 - Planejamento

O planejamento é uma etapa fundamental da auditoria que visa obter um entendimento adequado e suficiente do objeto auditado, dos seus objetivos, dos riscos envolvidos e da estrutura de controle existente para mitigá-los, permitindo a formulação de questões relevantes e testes apropriados. Esse processo envolve três etapas inter-relacionadas: análise preliminar do objeto da auditoria, elaboração da Matriz de Riscos e Controles, e elaboração da Matriz de Planejamento. Essas etapas são obrigatórias para serviços de avaliação e podem ser aplicadas a consultoria e apuração, dependendo do objetivo e complexidade (BRASIL 2022a).

2.3.1 - Análise preliminar do objeto

Compreender o objeto da auditoria é essencial para identificar riscos e definir os objetivos, escopo e abordagem da auditoria. A equipe deve investigar, documentar e entender aspectos centrais, como objetivos, critérios, estrutura e financiamento, revisando documentos e avaliando processos gerenciais, sistemas de informação e controles internos, determinando os macroprocessos críticos[2] relacionados ao objeto da auditoria.

Se a auditoria envolver processos de trabalho, é necessário solicitar fluxogramas ou documentos descritivos aos responsáveis. Caso esses materiais sejam inadequados ou inexistentes, a equipe deve mapear o processo, interagindo com os gestores para garantir precisão. Divergências entre o processo mapeado e sua execução prática devem ser analisadas, pois podem indicar falhas ou inadequações normativas (BRASIL, 2022a).

A equipe deve também revisar trabalhos anteriores, realizar entrevistas com gestores e especialistas, e utilizar técnicas de diagnóstico, como SWOT, Análise de Stakeholders, Mapeamento de Processos e Diagrama de Ishikawa, para identificar problemas de desempenho (BRASIL, 2020). O Quadro 2 lista essas e outras técnicas mais usadas e os objetivos a que se propõem.

[2] Macroprocessos críticos são o conjunto de processos estratégicos para o alcance dos objetivos da instituição / da política / do objeto estudado. Processos críticos são os processos finalísticos ou de apoio que têm uma natureza estratégica para o sucesso institucional. (OCALXUK, 2024)

Quadro 2 – Técnicas mais utilizadas na etapa de planejamento

TÉCNICA DE DIAGNÓSTICO	OBJETIVO
SWOT e Diagrama de Verificação de Risco (DVR)	• Identificar as forças e fraquezas do ambiente interno do objeto da auditoria e as oportunidades e ameaças do ambiente externo. • Identificar possíveis áreas a investigar. • Identificar fatores de risco e conhecer a capacidade organizacional (controles) para o seu gerenciamento.
Análise stakeholder	• Identificar principais grupos de interesse (atores interessados). • Identificar opiniões e interesses conflitantes.
Mapa de produtos	• Conhecer os principais objetivos de uma entidade ou programa. • Representar as relações de dependência entre os produtos. • Identificar os responsáveis pelos produtos críticos. • Desenvolver indicadores de desempenho.
Mapeamento de processos	• Conhecer o funcionamento de processos de trabalho. • Identificar boas práticas. • Identificar oportunidades para racionalização e aperfeiçoamento de processos de trabalho. • Contribuir para a identificação de eventos de risco e atividades de controle.
Diagrama de Ishikawa (Diagrama de Causa-Efeito ou Diagrama Espinha de Peixe)	• Identificar as possíveis causas que levam a um determinado problema.
Árvore de problemas	• Compreender os fatores que dificultam o alcance dos objetivos de políticas, programas ou órgãos públicos. • Identificar causas e consequências de um problema central.
Análise RECI	• Identificar quem é responsável pelas atividades desenvolvidas, quem as executa, quem é consultado e quem é informado, seja no âmbito limitado de uma equipe de trabalho, seja em relação a um órgão, entidade ou programa.
Marco lógico	• Orientar a formulação, a execução, o acompanhamento e a avaliação de programas ou de projetos governamentais.
Análise envoltória de dados (Data Envelopment Analysis – DEA)	• Avaliar a eficiência relativa de um conjunto de unidades, como organizações e programas (constrói uma fronteira de eficiência, identificando as unidades mais eficientes na transformação de determinados insumos em certos produtos). • Identificar boas práticas, normalmente associadas às unidades mais eficientes, que podem ser usadas como *benchmark* para a melhoria do desempenho das demais.
Matriz de análise de risco	• Identificar e ponderar os riscos inerentes às atividades auditadas. • Identificar e ponderar os riscos de controle incidentes sobre a atividade. • Identificar os riscos residuais mais críticos e merecedores da atenção da auditoria.

Fonte: Manual de auditoria operacional – TCU (Brasil, 2020).

Nesta etapa serão definidos os sistemas de informação necessários à adequada execução dos procedimentos, extraindo os dados disponíveis, que permitam subsidiar e orientar a fase operativa (SIM, SINASC, SIA, SIH, SISAB, SIOPS, SCNES, SISCAN, SIGTAP, Invest SUS Painés, Saúde Legis, LegisSUS, Tabnet[3] e outros) e também das informações locais da Secretaria Municipal de Saúde, tais como: instrumentos de gestão (Plano Municipal de Saúde, Programação Anual de Saúde, Relatório Anual de Gestão, Relatórios Quadrimestrais), Regimento da SMS, dentre outros.

As informações relativas ao entendimento do objeto da auditoria e ao seu contexto devem ser devidamente documentadas e armazenadas como papéis de trabalho da auditoria, de forma a apoiar o trabalho em curso e subsidiar trabalhos futuros sobre o mesmo objeto de auditoria (BRASIL, 2022a). No Anexo I, encontra-se um modelo, desenvolvido pela CGU, de registro para as informações obtidas nessa fase e um exemplo de modelo, preenchido por auditores da CGU do Estado do Mato Grosso, sobre Assistência Farmacêutica.

2.3.2 - Elaboração da Matriz de Riscos e Controles

A Matriz de Riscos e Controles (MRC)[4] orienta a identificação, análise e avaliação dos objetivos, riscos e controles internos da auditoria nas situações quando a unidade não possui um processo de gerenciamento de riscos; quando o nível de maturidade em gerenciamento de riscos é considerado insuficiente ou quando o cadastro de riscos da unidade não é considerado adequado pela equipe de auditoria (BRASIL, 2022a).

O preenchimento da MRC deve ser feito a partir da determinação do(s) macroprocesso(s) crítico(s) selecionado(s) ou atividades relevantes do objeto de auditoria. No ambiente hospitalar, por exemplo, há muitos macroprocessos críticos, como o Pronto Atendimento (PA), o Serviço de Apoio Diagnóstico Terapêutico (SADT) ou a Unidade de Terapia Intensiva (UTI). Destaca-se que cada macroprocesso deve ser analisado individualmente (OCALXUK, 2024).

---

[3] SIM (Sistema de Informações sobre Mortalidade); SINASC (Sistema de Informações sobre Nascidos Vivos); SIA/SIH (Sistemas de Informação Ambulatorial e Hospitalar) – Coleta dados sobre atendimentos ambulatoriais e internações hospitalares; SISAB (Sistema de Informação em Saúde para a Atenção Básica); SIOPS (Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde); CNES (Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde); SISCAN (Sistema de Informação do Câncer); SIGTAP (Sistema de Gerenciamento da Tabela de Procedimentos, Medicamentos e OPM do SUS); Invest SUS Painéis - Painéis de Informações do Fundo Nacional de Saúde; Saúde Legis (Sistema de Legislação da Saúde); LEGISUS (Sistema de Cadastro e Consulta de Legislações do SUS); Tabnet - Ferramenta de tabulação desenvolvida pelo DATASUS que permite tabulações on-line de dados e geração de planilha.

[4] Existem diversos modelos de matrizes de riscos e controles. O modelo abordado neste Manual, por ser prático, didático e completo, será o elaborado pela CGU. O Anexo I disponibiliza link para acesso a esse modelo.

2.3.2.1 - Identificação dos objetivos do objeto da auditoria e do seu escopo

Inicialmente deve ser feita a identificação dos objetivos do objeto da auditoria. Considerando que risco é o efeito da incerteza nos objetivos, para identificar, analisar e avaliar riscos, é essencial entender os objetivos do objeto de auditoria. As equipes de auditoria devem focar nos objetivos e riscos chave que são os mais relevantes e representam o processo de forma mais agregada, garantindo a objetividade, tempestividade e utilidade dos resultados (BRASIL, 2022a).

Os objetivos, que são as questões que a auditoria busca responder, devem ser claros, concisos e realistas, orientando os resultados esperados, o escopo, os testes, e o direcionamento do trabalho.

Considerando que um trabalho de auditoria, geralmente, não pode abranger tudo, os auditores internos devem definir o escopo da auditoria, delimitando o que será incluído ou excluído do trabalho. Ao estabelecer o escopo, consideram-se fatores como a área, processos, subprocessos, período e localizações geográficas a serem avaliadas. O escopo deve apresentar claramente o foco, a extensão e os limites da auditoria (BRASIL, 2017).

Quadro 3 - Perguntas que ajudam a definir o escopo da auditoria

O que	• Qual é o tema examinado? • Qual o tipo mais apropriado de auditoria?
Quem	• Quais são as organizações auditadas?
Onde	• Quais são os locais cobertos pela auditoria? • Qual é a amostra definida?
Quando	• Qual é o período coberto pela auditoria?

Fonte: Manual de auditoria operacional – TCU (Brasil, 2020)

2.3.2.2 - Identificação e análise dos riscos

Após a identificação dos objetivos, a equipe deve identificar os riscos que possam comprometer seu alcance, com base na pergunta: "O que pode prejudicar os objetivos do objeto de auditoria?". Esse procedimento é realizado com base nas informações reunidas por meio dos estudos e do mapeamento do processo ocorrido na fase de entendimento do objeto.

Para avaliar melhor os riscos e controles, é importante identificar suas causas e consequências. As causas referem-se às situações que geram riscos, enquanto as consequências consistem nos resultados da materialização dos riscos que afetam os objetivos.

Para identificar as causas dos riscos, é necessário verificar as fontes de risco e suas vulnerabilidades, que possibilitam a ocorrência de um evento. O conhecimento do processo e a dedução lógica são suficientes para identificar as consequências. O Quadro 4 não é uma lista completa, mas ajuda a levantar possíveis causas de risco[5].

Quadro 4 – Possíveis causas dos riscos

CAUSA = FONTES + VULNERABILIDADES	
FONTES DE RISCO	**VULNERABILIDADES**
Pessoas	Em número insuficiente; sem capacitação; perfil inadequado; desmotivadas, alta rotatividade, desvios éticos.
Processos	Mal concebidos (exemplo: fluxo, desenho); sem manuais ou instruções formalizadas (procedimentos, documentos padronizados); sem segregação de funções, sem transparência.
Sistemas	Obsoletos; sem manuais de operação; sem integração com outros sistemas; inexistência de controles de acesso lógico/backups, baixo grau de automação.
Infraestrutura Física	Localização inadequada; instalações ou leiaute inadequados; inexistência de controles de acesso físico.
Tecnologia	Técnica ultrapassada/produto obsoleto; falta de investimento em TI; Tecnologia sem proteção de patentes; processo produtivo sem proteção contra espionagem, controles insuficientes sobre a transferência de dados.
Governança	Falta de clareza quanto as funções e responsabilidades; centralização ou descentralização excessiva de responsabilidades; delegações exorbitantes; deficiência nos fluxos de informação e comunicação; falta de formalização de instruções.
Planejamento	Ausência de planejamento. Planejamento elaborado sem embasamento técnico ou em desacordo com as normas vigentes.
Eventos externos	Eventos externos não gerenciáveis, como mudança climática brusca, oscilações de juros, novas leis...

Fonte: Adaptado do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal - CGU (Brasil, 2017).

Os objetivos do processo, os eventos de risco, as causas e as consequências identificadas devem ser devidamente documentados, de forma a possibilitar a revisão, a atualização e a utilização dessas informações ao longo do trabalho de auditoria. A planilha "Identificação e análise de riscos" da CGU, presente na Matriz de Riscos e Controles, atende a esse propósito (BRASIL, 2022a). A Figura 4 apresenta um exemplo de planilha preenchida.

[5] A Matriz de Riscos e Controles da CGU, disponibilizada no Anexo I, apresenta na planilha “Fontes de Risco” tabela contendo exemplos de fontes e vulnerabilidades.

Figura 4 – Extrato da planilha "Identificação e análise de riscos" da Matriz de Riscos e Controles

Identificação e Análise de Riscos				
Objetivos-chave	**Riscos-Chave**	**Fonte do Risco**	**Possíveis Causas**	**Possíveis Consequências**
Ob10 - Execução do contrato devidamente acompanhado por **fiscais de contrato** com tempo disponível e capacidade para exercer suas atividades (Gestão Contratual)	R10 - Fiscalização deficiente do contrato	Processos	Cs 10.1 - Falta de manual e modelos de fiscalização de contratos	Cq 10.1 - Superfaturamento de quantidade e qualidade
		Sistemas	Cs 10.2 - Inexistência de sistema informatizado de gestão contratual	Cq 10.2 - Responsabilização solidária da Administração pelos encargos previdenciários e subsidiária pelos encargos trabalhistas (Contratos de serviços com dedicação exclusiva de mão de obra)
		Pessoas	Cs 10.3 - Fiscais de Contrato em quantidades insuficientes e sem capacitação	Cq 10.3 - Fragilidade na instrução processual de penalização de empresas
		Processos	Cs 10.4 - Inexistência de critérios definidos na fase de planejamento da contratação para realização dos recebimentos provisórios e definitivos	Cq 10.4 - Impossibilidade de responsabilizar as partes do contrato
		Processos	Cs 10.5 - Ausência de institucionalização de procedimentos internos para acompanhamento e fiscalização dos contratos	Cq 10.5 - Subcontratação irregular

Fonte: Curso Planejamento de Auditoria Baseado em Riscos na Prática (IDCT, 2024).

Conforme OCALXUK (2024), citando BRASIL (2022b), nesta fase também pode-se optar por preencher a "Sintaxe do Risco", que é uma etapa essencial da auditoria baseada em risco, oferecendo à equipe uma visão dos possíveis eventos adversos, suas causas, consequências e impactos.

Sintaxe do Risco:

Devido a <CAUSA/FONTE>, poderá ocorrer <EVENTO>, o que poderá levar a <EFEITO> impactando no/na <DIMENSÃO DE OBJETIVO IMPACTADA>.

Exemplo: Ao aplicar a sintaxe a áreas auditadas da Atenção Primária: porta de entrada da UBS e Imunização, pode-se ter o seguinte cenário:

Devido a <não implantação do acolhimento com classificação de risco e vulnerabilidade>, poderá ocorrer <atendimento por ordem de chegada>, o que poderá levar a <demanda reprimida> impactando no/na <garantia do atendimento equitativo à população>.

Devido a <falta de manutenção do refrigerador da sala de vacina>, poderá ocorrer <danificação nos insumos que precisam ser mantidos em determinadas temperaturas sem oscilação>, o que poderá levar a <falta de insumos> impactando no/na <garantia das metas de imunização>.

2.3.2.3 - Avaliação dos riscos inerentes

O risco inerente é o risco ao qual uma organização está exposta sem considerar ações para reduzir sua probabilidade ou impacto (BRASIL, 2017). Após identificar riscos, causas e consequências, inicia-se a avaliação do risco inerente, levando em conta seu impacto e probabilidade. Esse processo é realizado com

o auxílio da planilha "Avaliação de riscos e controles (MRC)" da Matriz de Riscos e Controles da CGU (BRASIL, 2022a). A Figura 5 apresenta um exemplo de planilha preenchida.

Figura 5 – Extrato da planilha da Matriz de Riscos e Controles (MRC)

MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES					
Objetivo-Chave	Risco-Chave	Avaliação do Risco Inerente			
		Impacto	Probabilidade	Risco Inerente (RI)	
Ob10 - Execução do contrato devidamente acompanhado por **fiscais de contrato** com tempo disponível e capacidade para exercer suas atividades (Gestão Contratual)	R10 - Fiscalização deficiente do contrato	5	8	40	Alto

Fonte: Curso Planejamento de Auditoria Baseado em Riscos na Prática (IDCT, 2024).

A avaliação do nível de impacto e de probabilidade dos riscos deve ser feita com base nas escalas disponibilizadas na planilha “Escalas Impacto e Probabilidade” da Matriz de Riscos e Controles elaborada pela CGU (Anexo I) e adaptada do Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos do TCU (2017). As referidas escalas também estão disponibilizadas nos Anexos A e B do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2017). Resumidamente, quanto mais causas, maior a nota de probabilidade e quanto mais graves as consequências, maior a nota do impacto. Nesta etapa, recomenda-se que todos os avaliadores façam e registrem individualmente suas notas da probabilidade e do impacto, fazendo uma avaliação final de consenso (SOUZA, 2024).

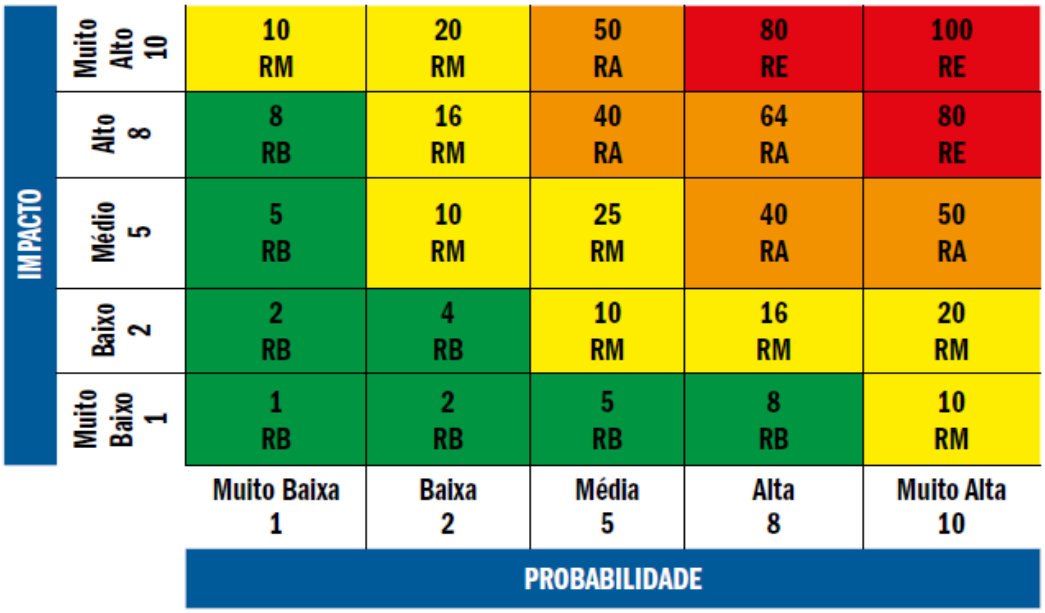
O nível de risco inerente é obtido a partir da multiplicação dos valores de impacto pelos valores de probabilidade, sendo, em seguida, classificado como “baixo”, “médio”, “alto” ou “extremo”, de acordo com a escala apresentada nas Figuras 6 e 7. Salienta-se que a planilha “Avaliação de Riscos e Controles (MRC)” da Matriz de Riscos e Controles elaborada pela CGU já faz essa classificação de forma automática.

Figura 6 – Escala de avaliação do nível de risco inerente

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

Fonte: Orientação Prática: Serviços de Auditoria (BRASIL, 2022a).

Figura 7 – Escala para classificação de níveis de risco (em cores)



Fonte: Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos – TCU (2018).

A definição dos riscos a serem auditados deve, inicialmente, basear-se na magnitude dos riscos inerentes identificados no processo. No entanto, esse não deve ser o único fator considerado. A seleção dos riscos deve ser resultado de uma combinação de diversos aspectos, como materialidade, relevância, necessidades dos usuários e a viabilidade de execução do trabalho, entre outros (BRASIL,2022a).

2.3.2.4 - Identificação e avaliação preliminar dos controles internos

Esta etapa da auditoria envolve a identificação e avaliação dos controles internos estabelecidos para mitigar os riscos identificados. O objetivo é verificar se esses controles são bem desenhados, se possuem limitações e se há evidências de que estão sendo implementados na prática. Essa análise permitirá à equipe de auditoria determinar o **risco de controle**, que é a probabilidade de que os controles internos falhem em prevenir ou detectar um evento de risco. Ao avaliar os controles e determinar o risco de controle, a equipe poderá calcular o **risco residual**, que ajudará a definir os testes de auditoria mais adequados. Durante esse processo, a equipe também deve considerar o ambiente geral de controle da organização e, se possível, usar informações de auditorias anteriores ou práticas de controle de processos ou organizações semelhantes (BRASIL, 2022a).

Na avaliação preliminar dos controles, utilizam-se técnicas como indagação, análise documental e observação, limitadas ao necessário para entender inicialmente a estrutura e o funcionamento dos

controles. Dependendo dos resultados, uma avaliação mais aprofundada pode ser feita na execução da auditoria. Com base nas informações e testes realizados, a equipe identifica o risco de controle, classificando os controles em "inexistente", "fraco", "mediano", "satisfatório" ou "forte". A fórmula utilizada é: RC = 1 - NC, onde RC é o risco de controle e NC o nível de confiança (BRASIL, 2022a).

Quanto melhores os controles, maior o nível de confiança e menor o risco de controle. Por outro lado, controles de baixa qualidade resultam em menor confiança e maior risco. No entanto, mesmo com controles eficazes, o risco de controle nunca é zero devido a limitações como conluios, fraudes pela administração, erros de julgamento, falhas humanas e eventos externos.

O resultado da avaliação preliminar dos controles e do risco residual orienta a definição dos testes de auditoria, que podem combinar testes de controle e testes substantivos ou serem puramente substantivos (BRASIL, 2022a).

- Testes de controle: avaliam o desenho e a efetividade dos controles, verificando se eles previnem ou detectam falhas e se funcionam conforme estabelecido. Esses testes analisam se os controles foram formalizados, atualizados, divulgados, relevantes aos riscos e aplicados de forma consistente. As técnicas usadas incluem observação, indagação, análise documental e teste de reexecução.
- Testes substantivos: verificam a suficiência, exatidão e validade dos dados analisados a exemplo de inspeções físicas, verificações documentais e análises de conformidade. Por meio dos testes substantivos, é possível verificar se os dados ou transações realmente ocorreram (existência), se há dados além dos registrados (integridade), se os atos estão em conformidade com as leis (conformidade), se os itens foram avaliados corretamente (avaliação e aferição), se as partes interessadas receberam todas as informações (participação) e se as transações foram devidamente divulgadas (divulgação).

A necessidade de testes substantivos aumenta quando o risco de controle é alto, e diminui quando os controles são confiáveis. Testes substantivos complementam os de controle, assegurando a fidedignidade das operações e registros auditados. A Figura 8 apresenta a escala de avaliação preliminar dos controles, sugerindo os tipos de testes mais adequados para cada risco de controle.

Figura 8 - Escala para avaliação preliminar dos controles

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

Fonte: Planilha “Escala Controles e Níveis de Risco” da Matriz de Riscos e Controles elaborada pela CGU (Anexo I), adaptada de BRASIL (2018).

Após a determinação do risco de controle, obtém-se o risco residual, que é o risco remanescente após a implementação dos controles pela administração. Sua mensuração é feita pela multiplicação do risco inerente pelo risco de controle (RR = RI x RC), utilizando a mesma escala apresentada na Figura 6. A Figura 9, a seguir, ilustra o registro da identificação e avaliação preliminar dos controles existentes para o risco selecionado, bem como a determinação do nível de risco residual e do tipo de teste.

Figura 9 – Extrato da planilha da Matriz de Riscos e Controles (MRC)

MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES					
Avaliação do Risco Residual					Tipo de Teste
Controles Existentes	Avaliação Preliminar dos Controles - Risco de Controle (RC)		Risco Residual (RR)		
Manual de fiscalização de contratos; fiscais de contrato designados com capacitação adequada e tempo disponível para exercer os vários papéis na fiscalização contratual; padronização de todos os documentos de registro e comunicação do fiscal e gestor do contrato (checklist, relatórios de recebimento provisório e definitivo, notificação da empresa; portaria de nomeação do gestor e fiscal; etc.); segregação de função de recebimento provisório e definitivo de bens, serviços e obras; sistema informatizado de gestão contratual; Capacitação dos fiscais e gestores de contratos.	Mediano	0,6	24	Médio	Testes substantivos/Testes de Controles

Fonte: Curso Planejamento de Auditoria Baseado em Riscos na Prática (IDCT, 2024).

Finalizando o preenchimento da planilha Avaliação de riscos e controles da Matriz de Riscos e Controles (MRC), tem-se a conclusão do auditor sobre os riscos a serem priorizados, bem como a formulação das questões de auditoria, que consistem nos objetivos do trabalho descritos em forma de perguntas, as quais são necessárias para direcionar os trabalhos para os resultados que se pretende atingir. No item 2.2.3.1 tem-se mais detalhamento sobre as questões de auditoria.

A Figura 10 apresenta a planilha Avaliação de riscos e controles da Matriz de Riscos e Controles completamente preenchida.

Figura 10 – Planilha da Matriz de Riscos e Controles

MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES														
Objetivo-Chave	Risco-Chave	Avaliação do Risco Inerente				Avaliação do Risco Residual						Tipo de Teste	Conclusão do auditor	Questão de Auditoria (Sugestão)
		Impacto	Probabilidade	Risco Inerente (RI)		Controles Existentes	Avaliação Preliminar dos Controles - Risco de Controle (RC)		Risco Residual (RR)					
Ob10 - Execução do contrato devidamente acompanhado por **fiscais de contrato** com tempo disponível e capacidade para exercer suas atividades (Gestão Contratual)	R10 - Fiscalização deficiente do contrato	5	8	40	Alto	Manual de fiscalização de contratos; fiscais de contrato designados com capacitação adequada e tempo disponível para exercer os vários papéis na fiscalização contratual; padronização de todos os documentos de registro e comunicação do fiscal e gestor do contrato (checklist, relatórios de recebimento provisório e definitivo, notificação da empresa; portaria de nomeação do gestor e fiscal; etc.); segregação de função de recebimento provisório e definitivo de bens, serviços e obras; sistema informatizado de gestão contratual; Capacitação dos fiscais e gestores de contratos.	Mediano	0,6	24	Médio	Testes substantivos/ Testes de Controles	Risco Priorizado	Q10.A fiscalização dos contratos foi realizada de acordo com o estabelecido na legislação e na jurisprudência dos tribunais?

Fonte: Curso Planejamento de Auditoria Baseado em Riscos na Prática (IDCT, 2024).

Por fim, preenchida a planilha, pode-se também estabelecer cores para o risco residual, a fim de melhor visualização, como demonstrado na Figura 11.

Figura 11 – Matriz de riscos residuais (em cores)[6]

NÍVEL DE RISCO INERENTE (NRI)						
100	Extremo	20 RM	40 RA	60 RA	80 RE	100 RE
80	Extremo	16 RM	32 RM	48 RA	64 RA	80 RE
50	Alto	10 RM	20 RM	30 RM	40 RA	50 RA
25	Médio	5 RB	10 RM	15 RM	20 RM	25 RM
8	Baixo	2 RB	3 RB	5 RB	6 RB	8 RB
		0,2 Muito baixo	0,4 Baixo	0,6 Médio	0,8 Alto	1 Muito alto
		RISCO DE CONTROLE (RC)				

Fonte: Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos – TCU (2018).

2.3.3 - Elaboração da Matriz de Planejamento

A Matriz de Planejamento (MP) de auditoria é um quadro-resumo das principais informações do processo de auditoria. Seu objetivo é apoiar a construção conceitual do trabalho e guiar a equipe durante a execução. Essa ferramenta torna o planejamento mais organizado e direcionado, facilitando a comunicação das decisões metodológicas e auxiliando na condução das atividades em campo (BRASIL, 2020).

A MP orienta a coleta e análise de dados para responder às questões de auditoria. O objetivo é obter evidências que confirmem um risco em um achado negativo ou refutem-no com um achado positivo ou boa prática. Para que a auditoria seja um verdadeiro instrumento de gestão, as análises devem abranger todos os aspectos da Sintaxe do Risco, resultando no "Achado Completo", que comprova causas, situações, consequências e impactos (OCALXUK, 2024).

[6] Valores arredondados.

A elaboração da Matriz de Planejamento[7] de auditoria deve considerar as seguintes orientações[8]:

1. **Questões de auditoria**: representam os objetivos específicos do trabalho, sendo formuladas com base nos riscos priorizados na etapa anterior, assim como nas definições sobre a natureza e a extensão dos testes que serão aplicados. A formulação clara e imparcial das questões define o foco da investigação e influencia a coleta de dados, análises e conclusões. As questões devem ser claras, mensuráveis, viáveis e coerentes com o objetivo da auditoria.
2. **Subquestões de auditoria:** detalham as questões de auditoria e, por isso, devem ser mutuamente exclusivas (sem sobreposições) e coletivamente exaustivas (oferecendo, em conjunto, uma resposta completar à questão principal).
3. **Testes:** orientam as análises, verificações ou avaliações que os auditores realizarão para obter evidências adequadas e suficientes que respondam às questões/subquestões de auditoria. Os testes devem especificar as técnicas a serem usadas, indo além de descrições superficiais.
    - Exemplo adequado de teste de auditoria: *Verificar, por meio de inspeção física, se os equipamentos adquiridos foram instalados conforme as especificações técnicas do fabricante.*
    - Exemplo insuficiente: *Realizar inspeção física.*
4. **Critérios de avaliação:** estabelecem o padrão que os auditores usarão para avaliar a adequação da condição encontrada, servindo como base para analisar a economia, eficiência e eficácia da situação verificada no teste de auditoria. Eles representam o estado ideal e fornecem o contexto para a avaliação das evidências. A comparação entre o critério e a situação encontrada gera os achados de auditoria. Esses critérios precisam ser relevantes, compreensíveis, completos, confiáveis e objetivos, podendo ser qualitativos ou quantitativos, gerais ou específicos (BRASIL, 2020). Há basicamente três tipos de critérios de auditoria: internos (normas, políticas e procedimentos da organização auditada); externos

[7] No Anexo I tem-se o link de um modelo da Matriz de Planejamento, adotado pela CGU. Salienta-se que, igualmente a Matriz de Riscos e Controles, há vários modelos de MP que podem ser utilizados pelo auditor, a depender se sua preferência e experiência pessoal.

[8] Orientação Prática: Serviços de Auditoria – CGU, 2022.

(exigências legais ou regulatórias); e melhores práticas (expectativas sobre o desempenho da organização, práticas organizacionais e as melhores práticas do setor). A equipe de auditoria deve avaliar criticamente esses critérios, pois normas ou procedimentos podem estar defasados. Nesses casos, outros critérios, como boas práticas nacionais e internacionais, podem ser usados para apoiar a análise. Os critérios de auditoria são definidos pela equipe de auditoria, mas devem ser discutidos com a entidade auditada e outras partes interessadas desde a reunião de abertura, passando por todo o planejamento. Isso garante uma compreensão compartilhada dos critérios utilizados na avaliação da entidade. A aceitação desses critérios facilita a implementação das recomendações do relatório de auditoria, sendo essencial defini-los claramente para a avaliação da entidade.

5. **Informações requeridas**: referem-se ao conjunto de dados, registros, ativos e pessoas (internas ou externas à organização, incluindo especialistas) necessários para a execução dos testes de auditoria, e que subsidiam a elaboração das análises.
6. **Fontes de informação**: indicam onde as informações necessárias podem ser encontradas e como elas serão acessadas, permitindo a adoção de medidas antecipadas para garantir sua disponibilização oportuna para a auditoria.
7. **Possíveis limitações**: são fatores ou circunstâncias que podem dificultar ou impedir a obtenção ou análise das informações necessárias. A equipe deve atuar de forma preventiva para minimizar impactos no andamento do trabalho.
8. **Possíveis achados**: são hipóteses sobre os resultados esperados (respostas provisórias às questões de auditoria), elaboradas a partir da compreensão do objeto e dos riscos relacionados. Ajudam os auditores a revisar o escopo e a suficiência dos testes planejados, bem como os recursos necessários (especialização, tempo, informações etc.).

A Matriz de Planejamento organiza os procedimentos da auditoria, facilitando a identificação de falhas e avaliando se as informações necessárias são suficientes e adequadas para responder às questões propostas. Ela permite verificar a coerência entre fontes de informação, metodologia e métodos de coleta e análise de dados. A matriz deve ser revisada para garantir que o objetivo da auditoria esteja claro, as questões sejam bem formuladas e relacionadas ao problema, a metodologia seja apropriada, as limitações estejam identificadas e as conclusões esperadas sejam consistentes com o objetivo da auditoria (BRASIL, 2020). Ao final do planejamento, o supervisor deve reavaliar se os recursos, custos e prazos estimados são adequados e se a equipe tem a proficiência necessária, ajustando-os conforme necessário.

No Anexo I há um modelo preenchido da Matriz de Planejamento sobre medicamentos.

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

2.3.4 - Risco de Detecção e Risco de Auditoria

Os riscos de auditoria e os riscos de detecção, estão diretamente relacionados à qualidade dos resultados da ação de auditoria. Neste ponto, o foco é na avaliação das conclusões emitidas pela auditoria (as conclusões são completas, seguras e confiáveis?). Ao definir a qualidade das conclusões se determina o nível de asseguração da auditoria (OCALXUK, 2024).

O risco de detecção refere-se à chance de que os procedimentos realizados pela equipe de auditoria sejam insuficientes para identificar distorções relevantes no objeto auditado. Esse risco está relacionado à habilidade e experiência dos auditores. Por exemplo, uma equipe formada apenas por auditores de conformidade terá maior risco de detecção em uma auditoria de desempenho, enquanto a presença de um auditor experiente nesse tipo de auditoria reduzirá o risco. O risco de detecção aumenta com o desconhecimento do objeto auditado, mas pode ser mitigado por um planejamento adequado, que inclui consulta a especialistas e conhecimento aprofundado do objeto auditado (OCALXUK, 2024).

O risco de auditoria é a possibilidade de que a auditoria chegue a conclusões incorretas ou incompletas, fornecendo informações desequilibradas ou não agregando valor, devendo ser ativamente gerenciado pelos auditores (BRASIL, 2020). Esse risco pode ser influenciado por fatores como a inexperiência dos auditores, complexidade do objeto auditado, indefinição do escopo e a rotatividade dos gestores. O risco de auditoria aumenta quando há um alto risco de detecção, risco inerente e risco de controle, que se relacionam à dificuldade em detectar erros, características complexas ou históricas do objeto auditado e fragilidades nos controles da organização (OCALXUK, 2024).

Por exemplo, na saúde pública, o risco inerente surge da falta de gestores técnicos, agravado pela rotatividade nos cargos. Mesmo com controles institucionais, a auditoria enfrenta desafios, como falta de acesso a documentos e informações, o que pode impactar o nível de garantia da auditoria. Portanto, o risco de auditoria reflete o risco de a equipe concluir de forma inadequada, como atestar conformidade quando há desconformidade e vice-versa, afetando a confiabilidade dos resultados (OCALXUK, 2024).

O Manual de Auditoria Operacional do TCU (2020), relaciona alguns riscos na auditoria e como mitigá-los, para ajudar a melhorar a precisão e relevância dos resultados da auditoria:

1. **Conclusões Incorretas ou Incompletas:**

- Garantir que a equipe tenha competências adequadas e conhecimento do objeto.
- Selecionar bem os critérios, validar achados, coletar evidências suficientes, e submeter o relatório preliminar à revisão.

2. **Relatório Desequilibrado** (quando o relatório deixa de reconhecer as boas práticas e os esforços realizados pelos auditados, concentrando-se apenas nas deficiências e falhas):

- Coletar informações de diversas fontes, manter comunicação com o auditado e permitir comentários no relatório preliminar.

3. **Não Agregação de Valor:**

- Escolher temas significativos, supervisionar o trabalho, definir bem os objetivos, e fazer recomendações práticas e úteis.

4. **Dificuldade de Acesso à Informação:**

- Planejar as fontes de evidências e técnicas de coleta, avaliar a viabilidade e qualidade das informações, revisar os controles internos do objeto auditado, buscar evidências de diversas fontes e registrar limitações no relatório, se necessário.

5. **Omissões ou Informações Enganosas:**

- Garantir que a equipe tenha capacidade de identificar lacunas e inconsistências, confirmar ou refutar informações usando fontes distintas e garantir que as informações possam ser verificadas por meio de consultas e cruzamento de dados.

O risco de auditoria está diretamente relacionado ao nível de asseguração da auditoria, o qual se refere ao grau de confiabilidade dos resultados obtidos. Em auditorias, especialmente no SUS, é necessário buscar altos níveis de eficiência e confiabilidade. No entanto, devido a limitações como tempo, recursos humanos, financeiros e acesso à informação, alcançar 100% de asseguração é impossível. Existem dois tipos de asseguração: razoável, que se baseia em evidências suficientes e apropriadas, e limitada, que usa métodos mais restritos e menos completos (OCALXUK, 2024).

A asseguração razoável é o objetivo principal das auditorias e depende da qualidade das evidências e da triangulação dos dados (uso de diferentes fontes e técnicas para confirmar os achados). Já a

asseguração limitada se baseia em técnicas mais simples, como entrevistas, e corre o risco de ser influenciada por percepções individuais (OCALXUK, 2024).

Mesmo com a busca pela melhor asseguração possível, o risco de conclusões incorretas ou incompletas sempre existirá, e esses riscos devem ser reconhecidos e registrados nos relatórios para informar os tomadores de decisão. Assim, o auditor deve sempre adotar medidas para minimizar esses riscos e garantir a confiabilidade dos resultados, embora asseguração absoluta (100%) não seja possível (OCALXUK, 2024).

2.4 – Execução das Auditorias Individuais

A etapa de execução da auditoria envolve a obtenção de evidências apropriadas e suficientes para sustentar os achados e conclusões. Durante essa fase, a equipe aprofunda o conhecimento sobre o objeto auditado. As principais atividades incluem a coleta e análise de dados e a elaboração e validação da matriz de achados.

2.4.1 - Coleta e análise de dados

A coleta e análise de dados ocorrem por meio da execução dos testes de auditoria previstos no planejamento, com o objetivo de obter evidências suficientes e confiáveis para responder às questões de auditoria. É importante que a equipe avalie o grau de persuasão das evidências, garantindo segurança razoável nas conclusões. Os testes devem seguir técnicas de auditoria planejadas e normas profissionais, com resultados registrados em papéis de trabalho (BRASIL, 2022a).

2.4.1.1 - Evidências

As evidências são informações obtidas durante uma auditoria que fundamentam os achados e, por consequência, as conclusões e recomendações do trabalho. É essencial que a equipe de auditoria obtenha evidências suficientes e apropriadas (BRASIL, 2020).

Suficiência e Apropriação das Evidências:

- Suficiência refere-se à quantidade de evidências necessárias para sustentar os achados. Fatores como risco, materialidade e custo devem ser considerados.
- Apropriação (ou adequação) é a qualidade da evidência, ou seja, se é relevante (relacionada aos objetivos da auditoria), válida (representa o que pretende) e confiável (sustentada por fontes diversas e verificáveis).

Tipos de Evidência:

- Física: observação direta, fotos, vídeos.
- Documental: registros escritos ou eletrônicos.
- Testemunhal: depoimentos ou entrevistas, que devem ser corroboradas por outras fontes.
- Analítica: dados e informações processados e analisados, como estatísticas e tendências.

Avaliação de Suficiência e Qualidade:

- Evidências mais confiáveis permitem o uso de menos volume de dados.
- Evidências obtidas de fontes independentes ou de processos com bons controles internos são mais confiáveis que aquelas vindas de sistemas fracos ou da própria entidade auditada.

Técnicas de Reforço:

- Circularização: confirmação de fatos com terceiros.
- Triangulação: uso de múltiplos métodos de coleta de dados para fortalecer conclusões.

Por fim, evidências inadequadas (ex.: não corroboradas, enviesadas, ou baseadas em amostras isoladas) devem ser evitadas ou tratadas cuidadosamente para garantir a qualidade do trabalho de auditoria.

2.4.1.2 - Amostragem

De acordo com as diretrizes da matriz de planejamento, a equipe deve definir as amostras a serem testadas, quando aplicável, e os papéis de trabalho a serem utilizados para embasar as análises que serão realizadas durante a fase de execução da auditoria.

A amostragem é uma técnica que coleta informações sobre uma população a partir de uma parte dela, sendo útil quando um censo é inviável. A população-alvo é o grupo do qual se deseja obter informações, enquanto a população amostrada é aquela realmente investigada (BRASIL, 2017).

Existem dois tipos de amostragem:

Amostragem probabilística: onde todos os itens têm chance de serem selecionados e os resultados podem ser generalizados para a população[9].

[9] Como calcular tamanho amostral? https://pt.surveymonkey.com/mp/sample-size-calculator/

Os principais tipos são: amostragem aleatória simples, onde todos os elementos da população têm a mesma chance de serem selecionados para a amostra e a seleção é feita de forma aleatória; amostragem sistemática, na qual os elementos são selecionados a partir de intervalos regulares após um ponto de partida aleatório (exemplo: selecionar cada 10º elemento de uma lista); e amostragem estratificada quando a população é dividida em subgrupos (estratos) com características comuns, e a amostragem é feita em cada estrato proporcionalmente ao seu tamanho (exemplo: procedimentos do SUS (grupo/subgrupos, forma de apresentação) e patologias (câncer de mama, de útero, de pulmão) (OCALXUK, 2024).

Amostragem não-probabilística: onde a seleção é subjetiva e não permite generalização dos resultados. Mais utilizada em avaliações qualitativas, sendo mais adequada para escolhas controladas de elementos com características específicas.

Os tipos mais comuns são: amostragem por conveniência, onde os elementos são selecionados pela facilidade de acesso, ou seja, por estarem disponíveis no momento (exemplo: entrevistar pessoas que estão no local durante uma visita); amostragem intencional, na qual o pesquisador seleciona elementos que acredita serem representativos da população, baseado em seu conhecimento e julgamento; e amostragem casual ou aleatória, quando os elementos são escolhidos de maneira arbitrária, sem critério científico claro, muitas vezes de forma aleatória, mas sem assegurar a representatividade da população (OCALXUK, 2024).

O censo, que observa todos os elementos de uma população, é útil quando a população é pequena ou quando características raras estão sendo estudadas. Em auditoria, o censo não é frequente devido à limitação de recursos, sendo a amostragem mais utilizada (OCALXUK, 2024).

Sempre que for necessário elaborar amostras para a aplicação dos testes, devem ser levadas em conta as necessidades específicas do trabalho, as características da população a ser avaliada, o tipo de amostragem a ser utilizado (probabilística ou não probabilística), além de definir o tamanho da amostra, a margem de erro tolerável, entre outros fatores (BRASIL, 2022a).

O risco de amostragem envolve concluir de forma errada sobre a população com base na amostra e pode ser controlado aumentando o tamanho da amostra ou ajustando o plano amostral. Para garantir resultados confiáveis, é importante planejar a amostragem adequadamente, documentar o processo e calcular o risco de forma transparente.

2.4.1.3 – Papéis de trabalho

Papéis de trabalho, ou documentação de auditoria, são os registros que sustentam o trabalho de auditoria, contendo informações verificadas pelos auditores e as conclusões obtidas. Esses documentos podem incluir planilhas, formulários, fotografias, arquivos de dados, ofícios, memorandos, contratos e confirmações externas, entre outros (BRASIL, 2017). O Quadro 5 apresenta exemplos de papéis de trabalho produzidos ao longo das etapas da auditoria.

Quadro 5 - Papéis de trabalho elaborados ao longo das etapas da auditoria

Planejamento	Execução	Relatoria
• Solicitações de Auditoria • Manifestações do auditado • Registro da Análise Preliminar do Objeto (APO) • Matriz de Riscos e Controles • Matriz de Planejamento	• Solicitações de auditoria • Manifestações do auditado • PT de execução dos testes • Planilhas de revisão • Cópias de documentos • Registros fotográficos • Extratos de entrevistas	• Matriz de achados • Comunicação de encaminhamento do Relatório Preliminar • Registro da reunião de encerramento dos trabalhos e busca conjunta de soluções • Manifestação do auditado • Comunicação de encaminhamento do Relatório Final

Fonte: Orientação Prática: Serviços de Auditoria - CGU (BRASIL, 2022a)

A documentação de auditoria deve permitir que um auditor experiente, sem contato prévio com o trabalho, entenda a natureza, o escopo e os resultados da auditoria, além de chegar às mesmas conclusões e recomendações. A documentação deve não apenas garantir a exatidão dos fatos, mas também assegurar que o relatório seja equilibrado, podendo incluir referências a argumentos não aceitos. A equipe define a quantidade e o conteúdo dos papéis de trabalho, mas é necessário registrar, minimamente, o objetivo, escopo, cronograma, estratégias, riscos e plano de auditoria, além de comunicações, evidências, metodologias, revisões e resultados de técnicas de diagnóstico. Manter a documentação organizada é essencial para auxiliar na auditoria, elaboração de relatórios, revisão de qualidade e desenvolvimento profissional dos auditores (BRASIL, 2020).

Características como completude, clareza, concisão, organização e relevância são fundamentais para facilitar a elaboração, revisão e uso dos papéis de trabalho como evidência (Quadro 6).

Quadro 6 - Características de bons papéis de trabalho

Completude e precisão	Suportar achados, conclusões e recomendações.
Clareza e concisão	Facilitar a compreensão de qualquer pessoa sobre o objetivo, natureza, escopo e conclusões da auditoria, sem necessidade de explicações extras.
Facilidade de elaboração	Evitar procedimentos complexos, usando formulários padronizados e tabelas automatizadas.
Legibilidade	Fáceis de entender e interpretar, essenciais para o relatório e uso como evidências.
Relevância	Incluir apenas informações importantes e úteis para a auditoria.
Organização	Seguir uma estrutura lógica para facilitar a recuperação das informações.
Facilidade de revisão	Devem favorecer a revisão da qualidade da auditoria.

Fonte: Adaptado do Manual de auditoria operacional – TCU (Brasil, 2020).

Para facilitar a organização e supervisão, recomenda-se o uso de documentos padronizados, numeração sequencial, títulos claros e inclusão de um sistema de indexação e referências cruzadas[10] entre o relatório de auditoria e os papéis de trabalho, tanto para documentos em papel quanto eletrônicos. A documentação deve ser armazenada pelo tempo necessário para atender exigências legais e administrativas, garantindo segurança, integridade, acessibilidade e recuperação das informações (BRASIL, 2020).

2.4.1.4 - Técnicas de coleta de dados

As técnicas de coleta e análise de dados a serem utilizadas na auditoria devem ser determinadas na fase de planejamento e registradas na matriz de planejamento, nas colunas correspondentes. Os instrumentos de coleta de dados também devem ser desenvolvidos e testados durante essa etapa. Na fase de execução, esses instrumentos serão aplicados, e as informações coletadas serão analisadas.

10 A indexação e a referência cruzada são boas práticas de auditoria. A indexação consiste em atribuir um código à documentação de suporte e aos papéis de trabalho, alinhado com uma lista/sumário. A referência cruzada envolve registrar nos papéis de trabalho e no relatório os códigos que identificam os documentos que suportam as análises e evidências. Esses sistemas facilitam o acesso rápido às evidências de auditoria, otimizando a supervisão e a garantia de qualidade.

As técnicas de coleta de dados em auditoria operacional incluem métodos como análise documental, entrevistas, aplicação de questionários, observação direta e grupos focais (BRASIL, 2020). A seguir, algumas das técnicas mais utilizadas[11].

Análise documental

A análise documental visa comprovar transações documentadas, como faturas e notas fiscais, exigidas por normas legais e comerciais. Essa técnica avalia a legitimidade tanto do documento quanto da transação, examinando:

- Autenticidade: confirmar a veracidade do documento.
- Normalidade: verificar se a transação está alinhada com as operações e normativas da unidade.
- Aprovação: confirmar se os documentos foram autorizados por pessoas competentes.
- Oficialidade: checar a correção das informações nos documentos e seu registro em órgão competente.

A análise fornece evidências de auditoria com graus de confiabilidade que variam conforme a natureza e a fonte dos registros, além da eficácia dos controles internos.

Indagação

A técnica de indagação escrita (questionário) ou oral (entrevista) envolve formular perguntas a pessoas relacionadas à unidade ou ao objeto auditado para obter dados e informações que ajudem a atingir os objetivos da auditoria. Geralmente, é utilizada para complementar informações ou esclarecer fatos não abordados por outras técnicas de auditoria.

O questionário é um instrumento padronizado de coleta de dados em pesquisas, utilizado para obter informações de um grande número de unidades. Diferente das entrevistas, o pesquisador não pode alterar as perguntas durante a aplicação do questionário. A equipe de auditoria pode usar questionários para coletar dados primários ou testar a confiabilidade de informações já disponíveis. A qualidade do

[11] Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal - CGU, 2017; Manual de Auditoria Operacional - TCU, 2020; Orientação Prática: Serviços de Auditoria – CGU, 2022.

questionário influencia a taxa de respostas. Para elaborar um bom questionário, é importante iniciar com perguntas fáceis, incluir uma pergunta aberta no final, evitar ambiguidades, limitar-se a questões relevantes e testar o questionário em ambientes reais.

Realizar entrevistas requer disciplina, preparação e habilidades de comunicação. É essencial entrevistar representantes de diversas áreas para obter uma perspectiva abrangente. Os resultados devem ser documentados para facilitar a análise e assegurar a qualidade. Para isso, a equipe deve estudar o tema, preparar um roteiro, agendar a entrevista, definir funções, ser pontual e manter um ambiente de confiança, ouvindo atentamente e fazendo perguntas relevantes. Além disso, o auditor deve observar algumas práticas, como obter consentimento para gravações, ter pelo menos dois entrevistadores e escolher um local adequado. Após a entrevista, é fundamental avaliar a veracidade das informações obtidas e, se necessário, ajustar os procedimentos de auditoria, já que as respostas podem não ser totalmente objetivas ou imparciais.

Existem três tipos de entrevistas:

- Livre ou não estruturada: sem roteiro prévio, permitindo que o entrevistado desenvolva o assunto.
- Semiestruturada: com um roteiro estabelecido que combina perguntas fechadas e abertas.
- Estruturada: baseada em um roteiro fixo com perguntas definidas.

Inspeção

A inspeção é uma técnica de auditoria usada para verificar a existência, autenticidade, quantidade e qualidade de ativos tangíveis. Ela envolve o exame visual de registros, documentos e objetos, confirmando sua correspondência com a realidade e se estão em conformidade com as especificações documentadas. A inspeção pode ser utilizada para confirmar a existência de itens, seu estado de conservação e validade, complementando outras evidências coletadas.

Para aplicar a técnica, é necessário um planejamento que defina o escopo, objetivos, critérios, limites e competências envolvidas. Durante a execução, o auditor realiza a inspeção visual, confirma a existência física e autenticidade dos itens, e avalia se a quantidade e qualidade estão de acordo com a documentação. Se forem encontradas irregularidades, a gestão deve fornecer justificativas ou esclarecimentos.

Observação direta

A observação é uma técnica de auditoria que envolve o uso dos sentidos, especialmente a visão, para examinar atividades ou processos executados por empregados da unidade auditada e compará-los a padrões predefinidos. Ela é útil em diversas fases da auditoria, permitindo ao auditor verificar se os procedimentos seguem os critérios estabelecidos. No entanto, pode ser influenciada pela presença do auditor, o que pode alterar o comportamento das pessoas observadas. Para garantir a qualidade das evidências, a observação deve ser complementada por outras fontes.

A aplicação da técnica envolve planejamento detalhado, incluindo a definição do escopo, objetivos, critérios e competências necessárias. A execução requer a comunicação prévia com a unidade auditada e o registro de todos os aspectos relevantes observados. Diferente da inspeção física, que analisa situações estáticas (equipamentos, instalações e infraestruturas em geral), a observação direta é usada em situações dinâmicas, como serviços e processos.

Confirmação externa

A confirmação externa, também conhecida como circularização, é uma técnica de auditoria que envolve a obtenção de declarações formais, documentos ou informações legítimas de partes externas, como pessoas, empresas ou órgãos fiscalizadores, relacionadas à unidade ou ao objeto auditado. Para aplicar essa técnica, o auditor deve, inicialmente, estabelecer o escopo das transações a serem confirmadas e definir os objetivos, critérios e limites da análise. Durante a execução, é necessário solicitar as informações às partes externas e verificar a legitimidade desses documentos, analisando aspectos como autenticidade e normalidade. A confirmação externa não se limita a saldos contábeis, podendo ser utilizada para validar termos de contratos ou transações. As evidências obtidas são geralmente mais confiáveis, pois provêm de fontes independentes, e devem ser registradas de forma escrita. Essa técnica é essencial para verificar a fidedignidade das informações internas e para identificar possíveis desconformidades ou irregularidades.

Outras técnicas também podem ser utilizadas e mais exemplos podem ser vistos no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (2017) e na Orientação Prática de Serviços de Auditoria (2022), ambas da CGU.

2.4.1.5 - Técnicas de análise de dados

A análise de dados em auditoria envolve a organização e a análise de informações coletadas durante os trabalhos de campo, sempre focando nos objetivos da auditoria. Essa análise pode ser quantitativa ou qualitativa e utiliza várias técnicas, como estatística descritiva e análise de conteúdo, que devem ser especificadas no plano de auditoria (BRASIL, 2020).

O processo é interativo, refinando as análises conforme a auditoria avança, e requer que o auditor mantenha uma abordagem crítica e objetiva. É recomendável registrar visualmente as informações para facilitar a identificação de padrões e a documentação deve ser feita em papéis de trabalho para garantir relatórios concisos. A equipe, junto com o supervisor e especialistas, deve colaborar na validação das informações antes da elaboração do relatório final (BRASIL, 2020).

As principais técnicas de análise de dados em auditoria operacional incluem:

- Estatística Descritiva: Técnica quantitativa que analisa a tendência central (como média e mediana), dispersão (variância, desvio padrão) e formato dos dados. É útil para avaliar o desempenho de variáveis, riscos e representatividade da amostra.
- Análise de Conteúdo: Técnica qualitativa que sistematiza a informação textual em categorias para inferir seu conteúdo. Envolve etapas de pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados, sendo útil na análise de entrevistas e documentos.
- Triangulação: Técnica qualitativa que utiliza múltiplos métodos e fontes de dados para fortalecer conclusões, podendo envolver diferentes pesquisadores e teorias.

2.4.2 - Elaboração da Matriz de Achados

A auditoria visa transformar o risco identificado em um achado completo, por meio do processo de coleta de evidências. Esse processo começa na Matriz de Riscos e Controles, passa pela Matriz de Planejamento e se consolida na Matriz de Achados, que embasa o Relatório de Auditoria e define os ciclos de monitoramento para achados negativos (OCALXUK, 2024).

Achados de auditoria são o resultado da comparação entre um critério preestabelecido e a condição real encontrada, comprovada por evidências. Podem indicar conformidade, não-conformidade, boas práticas ou oportunidades de melhoria. Devem ser relevantes, fundamentados em evidências e convincentes (BRASIL, 2017).

Esses achados devem ser registrados com base nas manifestações e justificativas da gestão auditada ao longo dos trabalhos e estruturados com os seguintes componentes em uma Matriz de Achados[12] (BRASIL, 2022a):

- Descrição sumária: uma síntese do achado.
- Critério: o padrão usado para avaliar o desempenho do objeto auditado.
- Condição: a situação encontrada durante a auditoria.
- Causa: a razão que originou o achado, preferencialmente a causa raiz.
- Efeito: os riscos ou consequências diretas da condição.
- Recomendação: as medidas propostas pelos auditores para sanar o problema e eliminar as causas.

Além desses componentes básicos, a Matriz de Achados deve incluir a questão e subquestão de auditoria, incorporados da Matriz de Planejamento, e os seguintes itens (BRASIL, 2019):

- Evidências: informações coletadas e avaliadas pelo auditor para sustentar os achados.
- Informação extraída das evidências: breve descrição do fato material sustentado pela evidência informada. Deve demonstrar a adequação (qualidade) e a suficiência (quantidade) da evidência para sustentar o achado.
- Boas práticas: ações que melhoram o desempenho de unidades e programas, identificadas em outras auditorias, e que podem apoiar as recomendações.
- Benefícios esperados: melhorias qualitativas ou quantitativas previstas com a implementação das recomendações, estimulando a reflexão sobre a qualidade das propostas.

A Matriz de Achados é uma ferramenta essencial na auditoria, utilizada para estruturar e organizar os achados de forma clara e sintética, reunindo os principais elementos que comporão o relatório final. Ela facilita a compreensão dos achados, ajuda nas discussões internas da equipe e na supervisão. O preenchimento da matriz deve começar durante a execução da auditoria, à medida que os achados são identificados.

A Matriz de Achados facilita a elaboração de um relatório coerente e permite uma visão ampla do trabalho de auditoria realizado, ajudando a responder de forma eficaz às questões e subquestões de auditoria.

[12] O Anexo I disponibiliza link para acesso ao modelo de Matriz de Achados elaborado pela CGU.

2.5 - Relatório Preliminar

O relatório preliminar de auditoria antecipa os resultados à unidade auditada, permitindo que os gestores apresentem esclarecimentos adicionais. Após a elaboração, revisão e aprovação, o relatório é formalmente enviado, exceto em casos de segredo de justiça (BRASIL, 2022a).

Segundo a IN/CGM nº 01/2025, após a execução dos trabalhos, a equipe de auditoria pode apresentar achados preliminares, organizados na Matriz de Achados de Auditoria, em reunião com os auditados. Antes do relatório preliminar, a CCAN/CGM formaliza os pontos de auditoria e recomendações para manifestação da unidade auditada dentro do prazo definido pela CGM. O relatório preliminar é concluído após análise das respostas e, em seguida, ocorre a reunião de encerramento e busca conjunta de soluções para discutir soluções e recomendações para corrigir inconformidades, tratar riscos e aprimorar processos.

O relatório de auditoria deve seguir critérios de completude, clareza, concisão, convicção, exatidão, relevância, tempestividade e objetividade. Ele deve incluir todas as informações necessárias, ser de fácil compreensão, direto, persuasivo e com dados precisos. O conteúdo deve ser relevante, emitido no tempo adequado e imparcial, apresentando um equilíbrio entre deficiências e boas práticas. Além disso, a objetividade é essencial, evitando exageros e enfatizando a correção de falhas, garantindo que o relatório contribua para melhorias no desempenho da administração pública (BRASIL, 2020).

Para garantir que o relatório de auditoria seja elaborado de acordo com os requisitos aplicáveis, a equipe deve adotar as seguintes características de redação (BRASIL, 2020):

- Apresentar evidências e argumentos de forma lógica e coesa, com uso de conectivos adequados.
- Ser precisa na apresentação dos fatos, distinguindo-os de opiniões.
- Usar linguagem impessoal, clara e livre de conotações tendenciosas ou ambíguas.
- Preferir frases curtas e a ordem direta (sujeito, verbo, objeto), evitando orações intercaladas e longos parágrafos.
- Complementar o texto com gráficos, diagramas, tabelas e exemplos.
- Definir termos técnicos e siglas, evitando jargões e sinônimos.
- Evitar termos eruditos ou em outros idiomas que tenham equivalentes em português.
- Seguir paralelismo ao listar itens.
- Referenciar corretamente parágrafos, figuras ou tabelas, evitando expressões vagas como "a seguir" ou "anterior".

Essas diretrizes tornam o relatório mais claro, acessível e direto, facilitando a leitura e a compreensão dos pontos centrais.

O Manual Orientação Prática: Relatório de Auditoria da CGU (Brasil, 2019) apresenta um maior detalhamento sobre esse importante documento de comunicação dos resultados, além de informar que toda Unidade de Auditoria Interna Governamental deve comunicar os resultados dos seus trabalhos, tendo em vista que é por meio da comunicação que a atividade de auditoria interna promove mudanças positivas nas unidades auditadas e, consequentemente, agrega valor à gestão.

Ademais, a IN/CGM nº 01/2025 detalha os critérios e formas de divulgação dos resultados das atividades da Auditoria Interna do Núcleo de Auditoria e Controle Interno do Sistema Único de Saúde – NUASUS da CCAN/CGM, definindo que estes resultados podem ser formalizados tanto em documentos como os Relatórios de Auditoria, como também em Pareceres Técnicos e Trabalhos Técnicos e são comunicados ao dirigente do órgão auditado.

2.6 - Reunião de Encerramento e Busca Conjunta de Soluções

A reunião de encerramento e busca conjunta de soluções tem como objetivo principal discutir a utilidade, suficiência, oportunidade e exequibilidade das recomendações com os responsáveis pela sua implementação, bem como os prazos para o cumprimento dessas recomendações. Também visa aprimorar os achados da auditoria, confirmar suas causas e esclarecer possíveis erros ou omissões (Brasil, 2022a).

Se houver discordância quanto às medidas propostas, a unidade auditada deve formalizar sua posição, que será avaliada na elaboração do relatório final.

As informações relevantes apresentadas na reunião devem ser documentadas e confirmadas pela unidade auditada para posterior análise técnica. A IN/CGM nº 01/2025 estabelece que a referida reunião deve ser formalizada em Ata, na qual serão registrados os textos finais acordados para as recomendações, e, em seguida, concedido à unidade auditada o prazo de 15 (quinze) dias, para eventuais manifestações adicionais, podendo este prazo ser reduzido em situações extraordinárias. Se pertinentes, estas manifestações devem ser anexadas ao relatório final e resultar em alterações nos pontos do relatório.

2.7 - Relatório Final

Após a reunião de busca de soluções e análise das manifestações da unidade auditada, a equipe faz os ajustes necessários e conclui o relatório de auditoria. Se forem apresentadas novas informações relevantes, a equipe pode realizar exames adicionais, em conjunto com o supervisor, definindo a extensão e o momento. Se esses exames mudarem substancialmente os achados, um novo relatório preliminar será emitido, seguido de nova reunião (Brasil, 2022a).

Os documentos que sustentarem alterações no relatório devem ser incluídos nos papéis de trabalho. Caso a unidade auditada não se manifeste no prazo, há concordância tácita. Manifestações tardias serão analisadas durante o monitoramento, ou antes da finalização do relatório, se pertinentes.

O relatório final, acompanhado de anexos, e o modelo de Plano de Ação para implementação das recomendações, serão enviados pelo Controlador Geral do Município ao dirigente máximo da unidade auditada para apresentação das medidas a serem adotadas para implementar as recomendações. A manifestação encaminhada à CGM com o Plano de Ação será analisada, prioritariamente, pela equipe de auditores, e o resultado da análise será submetido à apreciação do Coordenador Central de Acompanhamento dos Núcleos de Controle Interno (IN/CGM nº 01/2025).

A Instrução Normativa CGM nº 01/2025 apresenta um modelo do Plano de Ação para implementação das Recomendações emitidas pela Auditoria (Anexo II).

2.8 - Revisão dos Trabalhos da CCAN

A revisão dos trabalhos da Coordenação Central de Acompanhamento dos Núcleos de Controle Interno (CCAN) é uma etapa essencial para assegurar a qualidade técnica, a consistência e a conformidade das auditorias realizadas. O processo é conduzido consoante as boas práticas e normas aplicáveis à auditoria interna no setor público.

Fluxo da revisão

Todos os relatórios, papéis de trabalho e demais instrumentos produzidos no âmbito da CCAN devem ser submetidos à revisão e aprovação. A revisão e a aprovação são realizadas pelos Supervisores, Chefes de Controle Interno e Coordenador Central.

O que é revisado:

1. Papéis de Trabalho: para verificar a suficiência e a adequação das evidências.

2. Relatórios e Instrumentos Finais: para garantir a consistência com o escopo e os objetivos estabelecidos.

O procedimento de revisão pode ser realizado isoladamente ou em conjunto pelos revisores. Ao revisar os papéis de trabalho, cabe aos revisores avaliar se as evidências elencadas pela equipe de auditores são suficientes, adequadas e capazes de sustentar, de forma independente, as conclusões e opiniões descritas no relatório. Compete, ainda, aos revisores a aprovação da Matriz de Riscos e Controles, Matriz de Planejamento, Matriz de Achados, Relatório e demais instrumentos produzidos no âmbito da CCAN (BRASIL, 2016).

A aprovação final do revisor atesta:

- A validação de todos os papéis de trabalho relacionados ao procedimento.
- A suficiência do conteúdo para respaldar o relatório em sua totalidade.
- A observância às normas de auditoria na sua elaboração.

Critérios de qualidade da comunicação

Além da consistência técnica, os revisores devem garantir a qualidade gramatical e linguística das comunicações de resultados.

Quadro 7 - Critérios de Qualidade da Comunicação

Critério	Descrição
Coerência e Ordenação Lógica	O texto deve ter uma vinculação lógica entre frases e parágrafos. As orações e os parágrafos posteriores devem se ligar aos anteriores e não os contradizer. O uso correto de **conectivos** (conjunções, pronomes, etc.) é fundamental para interligar as ideias.
Tom (Sobriedade)	A linguagem do relatório deve ser **comedida e construtiva**, evitando excessos. As comunicações **não** devem depreciar pessoas ou instituições, nem conter insinuações ou generalizações. O objetivo é a construção, não o conflito ou a oposição.
Inteligibilidade	O texto deve ser de linguagem simples. Recomenda-se: usar **frases curtas e diretas**; manter a **uniformidade do tempo verbal**; dar preferência à **voz ativa** e à **ordem direta** (sujeito, verbo e complementos); e evitar vocabulário incomum ou excessivamente técnico.

Fonte: Adaptado do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal – CGU (Brasil, 2017).

Checklist para uma revisão adequada

Para além dos aspectos de coerência, sobriedade e inteligibilidade, propõe-se que o revisor verifique:

- Conformidade Linguística e Normativa: se o texto possui clareza, correção, objetividade, ênfase e precisão, e se está em total acordo com a norma culta e as referências técnicas aplicáveis.
- Coerência de Recomendação: se a Recomendação está alinhada com os fatos narrados pela auditoria e pela unidade auditada.
- Ambiguidade e Linguagem: se há frases com sentido ambíguo ou jocoso.
- Amostragem (quando aplicável): a adequação da amostra selecionada.
- Relevância: se há informações ou constatações de baixa relevância que devem ser excluídas, prevalecendo o posicionamento do revisor em caso de discordância com a equipe.
- Conteúdo Visual: a clareza e a visualização integral de tabelas e gráficos.
- Escopo: a adequação do escopo do trabalho ao escopo aprovado no Planejamento.

Gestão de Divergências

Eventuais divergências de entendimento entre os membros da Equipe de Auditoria, Supervisores, Chefe de Controle e Coordenador (durante o planejamento, execução, revisão ou aprovação) devem ser registradas nos papéis de trabalho (SÃO PAULO, 2023).

- Qualquer integrante da equipe pode solicitar o parecer de um dos revisores para mediar e determinar o posicionamento final a ser seguido, o qual deve ser indicado de forma fundamentada (SÃO PAULO, 2023).
- Entre os revisores, prevalece o posicionamento motivado do Coordenador Central da CCAN.
- Em caso de divergência que envolva interpretação legal ou normativa, o Coordenador Central pode formular consulta à Procuradoria do Município (diretamente ou via Controlador Geral); nesse caso, o parecer emitido pela Procuradoria Geral servirá como orientação jurídica para a decisão, mantendo-se a competência decisória final do Coordenador;
- Em última instância, a decisão final sobre a divergência e seu impacto no documento é do Controlador Geral do Município.

A responsabilidade geral pelos trabalhos é da Controladoria Geral do Município, representada pelo Controlador Geral, a quem compete decidir definitivamente as questões que surgirem e expedir as propostas de encaminhamento resultantes do trabalho (GOIÁS, 2018).

Correção de Desconformidades

Ao identificar desconformidades, o revisor deve comunicá-las à equipe responsável pela elaboração. Preferencialmente, as alterações solicitadas devem ser realizadas pela própria equipe ou servidor(a) responsável pelo texto original (BRASIL, 2023).

2.9 - Monitoramento

A publicação do relatório de auditoria operacional não encerra o processo de trabalho, pois a implementação das recomendações é essencial para alcançar melhorias. O monitoramento das deliberações emitidas é crucial, verificando não apenas a implementação das ações, mas se elas resolveram os problemas identificados. Esse processo avalia os impactos da auditoria, garantindo que ela contribua para o desempenho da entidade auditada e para a responsabilização política e social. O monitoramento também fortalece a efetividade da auditoria, oferecendo feedback aos gestores e indicadores de desempenho para outras partes interessadas (BRASIL, 2020). É fundamental que o monitoramento das recomendações seja conduzido de maneira estruturada, contínua e colaborativa, com a devida inclusão dessa atividade no plano operacional do Núcleo de Auditoria e Controle Interno do SUS.

Após o recebimento do relatório de auditoria, o responsável pela unidade auditada deve iniciar o tratamento das recomendações e comunicar as ações implementadas à CCAN/CGM dentro dos prazos estabelecidos no Plano de Ação. Os auditores, com base nas informações recebidas, avaliam a adequação das providências adotadas, podendo realizar diligências ou exames adicionais, se necessário.

O monitoramento é dinâmico e as recomendações podem passar por ciclos de análise, reiterações ou até serem alteradas ou canceladas devido a mudanças no contexto da unidade auditada. O posicionamento dos auditores é categorizado em cinco situações: recomendação implementada, recomendação implementada parcialmente, recomendação não implementada (com assunção de risco pelo gestor), recomendação em implementação, e recomendação cancelada/suspensa por circunstâncias externas à gestão. O processo de monitoramento está detalhado na IN/CGM nº 01/2025.

No processo de monitoramento é importante quantificar e registrar os resultados e benefícios de suas atividades para prestar contas à sociedade. Para ser registrado, um benefício deve ser efetivo, ter um impacto positivo na gestão pública e estabelecer um nexo causal com as recomendações do relatório.

Os benefícios resultantes da auditoria interna são impactos positivos na gestão pública, decorrentes da implementação de recomendações pelos gestores. Eles se dividem em duas categorias:

- Benefício financeiro: impacto mensurável em termos monetários.
- Benefício não financeiro: impacto significativo em políticas ou gestão, que deve ser quantificado ou avaliado por indicadores, mesmo que não tenha expressão monetária.

Ambos os tipos de benefícios devem ser mensurados e registrados, com documentação que comprove o nexo causal entre a atuação da CGM e as ações da gestão que geraram o impacto positivo.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Manual de Auditoria do Poder Judiciário**. Brasília, 2023. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/04/manual-de-auditoria-pjr-23-05-24-1.pdf.

BRASIL**.** Controladoria-Geral da União. **Orientação prática: Relatório de Auditoria**. Brasília, 2019.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Orientação prática: Serviços de Auditoria**. Brasília, nov. 2022a.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Curso Introdução à Gestão de Riscos**. Brasília: Enap – Escola Nacional de Administração Pública, 2024. 40h.

BRASIL. Ministério da Saúde. Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (DenaSUS); Coordenação-Geral de Promoção do Sistema Nacional de Auditoria (CGSNA). **Auditoria interna do Sistema Único de Saúde: conceitos e pressupostos**. Brasília, 2024.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília, dez. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Manual de Auditoria Interna**. Brasília: STJ, Secretaria de Controle Interno, 2016. Disponível em: https://www.stj.jus.br/static_files/STJ/Institucional/Controle%20interno/Manual%20de%20Auditoria%20STJ.pdf.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos.** Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo, 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 4. ed. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico: Auditoria de Eficiência em Hospitais**. Brasília, 2022b.

GOIÁS (Estado). Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás. **Manual de Auditoria de Conformidade**. Goiânia, 2018. Disponível em: https://www.tcm.go.gov.br/escolatcm/wp-content/uploads/2019/07/Manual-de-Auditoria-de-Conformidade.pdf.

IIA BRASIL. The Institute of Internal Auditors. **Normas Globais de Auditoria Interna**. 2024. Disponível em: https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/globalinternala-editorHTML-00000008-07052024134230.pdf.

OCALXUK, Liliane. **Curso Auditoria do Sistema Único de Saúde (SUS) baseada em risco**. Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN); Secretaria de Educação a Distância (SEDIS); Laboratório de Inovação Tecnológica em Saúde (LAIS); Escola de Saúde da UFRN (ESUFRN); Ministério da Saúde (MS), 2024. 20h.

SALVADOR (Município). **Decreto nº 33.988, de 07 de junho de 2021**. Regulamenta o Sistema de Controle Interno Integrado do Poder Executivo do Município do Salvador. Diário Oficial do Município de Salvador, Salvador, BA, 2021.

SALVADOR (Município). Controladoria-Geral do Município. **Instrução Normativa CGM nº 01, de 19 de fevereiro de 2025**. Dispõe sobre a atividade de auditoria no âmbito da Coordenadoria Central de Acompanhamento dos Núcleos de Controle Interno – CCAN. Salvador, BA, 2025.

SÃO PAULO (Município). Controladoria-Geral do Município. Auditoria Geral do Município. **Manual Operacional de Auditoria**. São Paulo, 2023. Disponível em: https://drive.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/controladoria_geral/Manual_Operacional_Auditoria_MO-02_publicacao_28_12_2023.pdf.

SOUZA, Kleberson Roberto. **Planejamento de Auditoria Baseado em Riscos na Prática**. Instituto de Defesa da Cidadania e Transparência (IDCT TV). YouTube, 06 ago. 2024. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=Hy8NBmTdUDM. Acesso em: 19 set. 2024.

ANEXO I - Links úteis

(Para os modelos, copiar e colar o link no navegador)

- Modelo de registro da análise preliminar do objeto

https://docs.google.com/document/d/1t5FxsYvbATFfZ9y-gykucUd5kQp-Bpwc/edit?usp=drive_link&ouid=103244671087801091867&rtpof=true&sd=true

- Modelo de análise preliminar do objeto preenchido por auditores da CGU

https://docs.google.com/document/d/1cb2-JQhPc_k3-PGqvOZ1x6_g1d3kU1A7/edit?usp=drive_link&ouid=103244671087801091867&rtpof=true&sd=true

- Modelo de Matriz de Riscos e Controles

https://docs.google.com/spreadsheets/d/13903scWAJyvI3h2xb7wt0M1A6YLT7PTB/edit?usp=drive_link&ouid=103244671087801091867&rtpof=true&sd=true

- Modelo de Matriz de Planejamento

https://docs.google.com/spreadsheets/d/1pckc22GpEnK2fpXmDs6TYbqpOL6ojkWd/edit?usp=drive_link&ouid=103244671087801091867&rtpof=true&sd=true

- Modelo de Matriz de Planejamento preenchido por auditores da CGU

https://docs.google.com/spreadsheets/d/1xdWjRmP43eZ2XAlOzXdMAQmR2BOytV35/edit?usp=drive_link&ouid=103244671087801091867&rtpof=true&sd=true

- Modelo Matriz de Achados

https://docs.google.com/spreadsheets/d/12hoY9NwuGlegc54z6LsSejvRFpauYSRU/edit?usp=sharing&ouid=103244671087801091867&rtpof=true&sd=true

- Anexo II da Instrução Normativa CGM nº 01/2025 - Modelo do Plano de Ação

https://docs.google.com/document/d/1yQdzZFvmu2fg1WV7H33ryWqxhd_G1w7T/edit?usp=drive_link&ouid=103244671087801091867&rtpof=true&sd=true

- Referencial Básico: Auditoria de Eficiência em Hospitais - TCU, 2022

https://eficiencianasaude.org/wp-content/uploads/sites/2/2022/08/Referencial-V3_1.pdf

- Orientação Prática: Serviços de Auditoria - CGU, 2022

https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/68936/3/OP_Servicos_de_Auditoria

- Orientação Prática: Relatório de Auditoria - CGU, 2019

https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/44974/5/Orientacao_pratica_relatorio_de_auditoria_2019.pdf