

**MUNICÍPIO DE TRÊS BARRAS DO PARANÁ - PR**  
**UNIDADE CENTRAL DE CONTROLE INTERNO**

**MANUAL DE AUDITORIA**  
**GOVERNAMENTAL**

**Três Barras do Paraná, 2025**

# APRESENTAÇÃO

A atividade de auditoria é uma das quatro macrofunções do sistema de controle interno governamental e possui papel fundamental na avaliação, na correção e no aprimoramento dos atos, contratos, programas de governo e políticas públicas. Não é demais dizer, portanto, que o empenho da gestão no desenvolvimento das técnicas de auditoria revela, no fundo, a preocupação em atender aos princípios basilares da Administração Pública.

Neste sentido, a Unidade Central de Controle Interno do Município de Três Barras do Paraná por intermédio de sua Coordenadoria, elaborou e, agora, torna público o presente manual, que reúne orientações, em forma de textos, tabelas e modelos, a serem seguidas nos trabalhos de auditoria do Poder Executivo Municipal.

Este manual reúne trechos, conceitos e práticas descritas em outros materiais técnicos de referência, os quais foram analisados e adaptados à realidade e à legislação do Município de Três Barras do Paraná, como por exemplo:

- Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal - CGU;
- Manual de Auditoria Operacional – TCU;
- Manual Operacional de Auditoria – Município de São Paulo
- Manual de Auditoria Governamental – Município de Osasco - SP

O objetivo deste manual é auxiliar a operacionalização da auditoria, em especial, na interpretação das normas técnicas e jurídicas e, ao mesmo tempo, padronizar e aprimorar os atos e procedimentos. Espera-se, com isso, possibilitar que este importante instrumento de controle interno se reverta em benefício concreto à sociedade, cujo interesse deve nortear a atuação de todo e qualquer agente público.

Oportuno, agradecer o Coordenador de Controle Interno do município de Santa Mariana, Antonio Marcio Inácio, que autorizou usar/adaptar este Manual de Auditoria Governamental.

**Edgar Martins**

Coordenador da Unidade Central de Controle Interno

# SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>4</b>
1.1 CONSULTORIA.....	5
1.1.1 Tipos de serviços de consultoria.....	6
1.1.2 Etapas da consultoria.....	9
1.2 AUDITORIA GOVERNAMENTAL .....	12
1.2.1 Tipos de auditoria governamental .....	13
<b>2 PLANO DE AUDITORIA E CONTROLE INTERNO .....</b>	<b>14</b>
2.1 SELEÇÃO DE PRIORIDADES DE AUDITORIA .....	15
2.2 DIMENSIONAMENTO DA FORÇA DE TRABALHO .....	16
2.3 MATERIALIDADE, RELEVÂNCIA, RISCO E OPORTUNIDADE.....	16
2.4 MATRIZ DE RISCOS .....	17
2.5 OBJETIVOS DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA .....	18
2.6 DEMANDAS EXTERNAS .....	18
<b>3 PRINCIPAIS CONCEITOS EM AUDITORIA .....</b>	<b>18</b>
3.1 EFICIÊNCIA.....	18
3.2 EFICÁCIA.....	19
3.3 EFETIVIDADE.....	19
3.4 ERRO.....	19
3.5 FRAUDE.....	20
3.6 MATERIALIDADE.....	20
3.7 CONFIANÇA E ASSEGURAÇÃO .....	21
<b>4 REQUISITOS ÉTICOS E PROFISSIONAIS.....</b>	<b>21</b>
4.1 AUTONOMIA TÉCNICA E OBJETIVIDADE .....	21
4.2 HABILIDADES .....	22
4.3 JULGAMENTO E Ceticismo Profissional .....	24
4.4 COMUNICAÇÃO .....	24
4.5 DEVERES E RESPONSABILIDADES .....	26
4.6 PRERROGATIVAS.....	27
4.7 VEDAÇÕES .....	28
<b>5 ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES DA AUDITORIA .....</b>	<b>28</b>
5.1 DEFINIÇÃO DA EQUIPE.....	29

# SUMÁRIO

5.2 INDICAÇÃO / DESIGNAÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA .....	29
5.3 SUPERVISÃO E COORDENAÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA.....	29
<b>6 FASES DA AUDITORIA .....</b>	<b>30</b>
6.1 INICIATIVA E INSTAURAÇÃO.....	32
6.2 PLANEJAMENTO.....	33
6.2.1 Atividades do planejamento .....	34
6.3 EXECUÇÃO.....	52
6.3.1 Desenvolvimento dos trabalhos de campo.....	53
6.3.2 Achado de auditoria.....	54
6.3.3 Evidências.....	59
6.3.4 Técnicas de amostragem.....	63
6.3.5 Técnicas de auditoria.....	66
6.3.6 Matriz de achados.....	81
6.3.7 Papéis de trabalho .....	83
6.3.8 Supervisão.....	90
6.4 RELATÓRIOS E DIVULGAÇÃO.....	92
6.4.1 Orientações gerais para elaboração do relatório.....	93
6.4.2 Relatório Preventivo.....	104
6.4.3 Relatório Preliminar .....	105
6.4.5 Relatório Conclusivo.....	108
6.4.6 Deliberação.....	109
6.5 CONCLUSÃO DA AUDITORIA .....	110
6.6 ARQUIVAMENTO DOS PAPÉIS DE TRABALHO .....	110
6.7 MONITORAMENTO .....	111
<b>7 CONTROLE E ASSEGURAÇÃO DA QUALIDADE .....</b>	<b>112</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>119</b>

---

# 1 INTRODUÇÃO

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Município, descrita no art. 31 da Constituição Federal de 1988, encontra-se disposta na Lei Orgânica do Município de Três Barras do Paraná.

Atendendo ao mandamento constitucional e a Lei Orgânica Municipal, as Leis Municipais nºs 221/2006, 057/2009, 1052/2014, Decreto nº 683/2008, que atribui à Unidade de Controle do Município, entre outras competências, a responsabilidade pelo controle interno do Executivo.

4

Visando contribuir para o bom desempenho da missão institucional e constitucional da Unidade Central de Controle Interno do Município de Três Barras do Paraná, Estado do Paraná foi desenvolvido este Manual.

O objetivo principal é descrever e padronizar o Processo de Auditoria, apresentando as suas principais etapas e atividades, de forma a garantir uma atuação eficiente e eficaz.

---

## 1.1 CONSULTORIA

Por meio dos trabalhos que executam, os auditores internos governamentais entram em contato com uma grande variedade de temas essenciais para o funcionamento das organizações. Ademais, por intermédio de suas análises e recomendações, normalmente demonstram conhecimento a respeito de normas e de outros temas complexos e relevantes para as unidades, como controles internos e riscos. Diante disso, é possível que a alta administração da Unidade Auditada entenda ser oportuno consultar, aconselhar-se com ou contar com o apoio dos auditores sobre esses e outros assuntos com os quais eles lidam no seu dia a dia. Esse tipo de serviço prestado pelos auditores em resposta à solicitação das Unidades Auditadas denomina-se consultoria.



O serviço de consultoria é uma atividade de auditoria interna governamental que consiste em assessoramento, aconselhamento e outros serviços relacionados fornecidos à alta administração com a finalidade de respaldar as operações da unidade. As finalidades desse tipo de serviço são agregar valor à organização e melhorar os seus processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos, de forma condizente com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade Auditada, sem que o auditor interno governamental assumira qualquer responsabilidade que seja da administração.

---

Por meio de consultorias, é possível:

- contribuir para o aperfeiçoamento das políticas públicas e da atuação das organizações que as gerenciam, por exemplo, assistindo a unidade no processo de desenho ou de redesenho de programas e de sistemas;
- auxiliar os órgãos e as entidades na estruturação e no fortalecimento da primeira e da segunda linhas de defesa da gestão;
- apoiar os órgãos e as entidades na identificação de metodologias de gestão de riscos e de controles;
- promover a capacitação e a orientação da Unidade Auditada.

---

### **1.1.1 TIPOS DE SERVIÇOS DE CONSULTORIA**

6

Os serviços de consultoria compreendem atividades de assessoramento, de aconselhamento, treinamento e de facilitação. Essas atividades podem ser adaptadas para atender a problemas específicos identificados pela Unidade Auditada, desde que não comprometam a autonomia técnica da Controladoria e a objetividade dos auditores internos governamentais.

---

#### **1.1.1.1 ASSESSORAMENTO/ACONSELHAMENTO**

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

---

Os serviços dessa natureza são os que geralmente mais se aproximam dos trabalhos de avaliação, pois visam a responder questões como:

- quais padrões de controle podem ser desenvolvidos para tratamento dos riscos de determinado processo de trabalho?
- quais os riscos e as implicações para o controle das operações que a implementação de um novo sistema informatizado pode trazer?
- quais são as opções para aumentar a eficiência e a segurança de um determinado processo de trabalho?
- quais alternativas no desenho de determinada política pública devem ser avaliadas pela gestão antes de sua implementação?
- quais são as medidas para aprimorar o processo de governança organizacional?

Questões dessa natureza são o ponto de partida para que os serviços de consultoria ofereçam respostas com alto potencial de contribuição efetiva à gestão e que de fato possam adicionar valor às organizações públicas. Contudo, é imprescindível que o escopo e o cronograma estejam objetivamente definidos e que, portanto, sejam estabelecidos limites para o seu desenvolvimento, os quais podem ser ajustados em decorrência de informações reveladas ao longo do trabalho.

7

---

#### **1.1.1.2 TREINAMENTO**

Os serviços de treinamento decorrem da identificação pelo coordenador de controle interno ou pelo gestor de oportunidades ou de necessidades de melhoria em processos de trabalho que podem ser proporcionadas por meio de atividades de capacitação conduzidas pela Unidade Central de Controle Interno (UCCI). Não obstante, para se caracterizar como um serviço de consultoria, os treinamentos devem ter como objetivo o aperfeiçoamento dos processos de governança, de

---

gerenciamento de riscos e a implementação de controles internos na organização.

Serviços de consultoria dessa natureza geralmente requerem:

- análise de projetos bem-sucedidos da organização após sua conclusão, utilizando-os como subsídios para outros projetos;
- benchmarking de áreas ou atividades, comparando-as com as de outras organizações do mesmo ramo de negócios.

---

### 1.1.1.3 FACILITAÇÃO

8 Assim como nos treinamentos, os serviços de facilitação têm como base o conhecimento do coordenador de controle interno relativos à governança, ao gerenciamento de riscos e aos controles internos. Nessa atividade, o coordenador e os membros utilizam seus conhecimentos para facilitar discussões sobre esses temas, sendo necessário, portanto, um maior envolvimento com a atividade em questão. Conseqüentemente, também ao realizar serviços dessa natureza, o coordenador de controle interno deve abster-se de assumir qualquer responsabilidade que seja da gestão da Unidade Auditada.

Serviços de consultoria dessa natureza, geralmente, consistem em:

- facilitar o processo de avaliação de riscos da organização;
- facilitar a autoavaliação de governança e de controles internos;
- facilitar o processo de redesenho de controles e de procedimentos para uma nova área ou processo em transformação ou, ainda, para criação, expansão ou aperfeiçoamento de política pública;
- mediação de discussões sobre controles e processos de negócio importantes para o alcance dos objetivos da organização.

---

Embora exista uma clara delimitação entre os objetivos dos tipos de consultoria descritos acima, eles não são mutuamente excludentes, podendo coexistir em um mesmo trabalho.

---

## **1.1.2 ETAPAS DA CONSULTORIA**

Em geral, o processo de realização de consultoria, principalmente os trabalhos de assessoramento/aconselhamento, tem o fluxo similar ao de um trabalho de auditoria. Logo, as orientações previstas nesse manual para as auditorias, devem ser observadas e aplicadas, quando apropriado. Contudo, há considerações específicas sobre o processo de consultoria, as quais serão apresentadas a seguir.

---

### **1.1.2.1 PLANEJAMENTO**

Antes de iniciar o trabalho de consultoria, a UCCI e a Unidade Auditada devem formalizar entendimento que defina as principais características dos serviços a serem realizados. Nesse documento, as partes devem definir os seguintes aspectos em comum acordo:

- objetivos (relativos à governança, gestão/gerenciamento de riscos e/ou controles internos);
- natureza dos serviços (assessoria/aconselhamento, facilitação e/ou treinamento);
- escopo (suficiente para abordar os objetivos acordados previamente);
- prazo;
- expectativas das partes;
- responsabilidades das partes;

- 
- como e quando dar-se-á a comunicação de progresso e de resultados ao solicitante do trabalho;
  - forma de monitoramento das recomendações emitidas no final do trabalho, se houver;
  - outros aspectos que sejam fundamentais para a caracterização do trabalho.

Com relação à etapa de planejamento dos serviços de consultoria, é importante destacar que:

- os objetivos dos trabalhos de consultoria devem estar relacionados aos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles na extensão previamente acordada com a Unidade Auditada e devem ser consistentes com os seus valores, estratégias e objetivos;
- O coordenador de controle interno e os membros de controle interno devem assegurar que o escopo do trabalho seja suficiente para alcançar os objetivos previamente acordados, zelando para que eventuais alterações ou restrições quanto ao escopo sejam apropriadamente discutidas e acordadas com a Unidade Auditada;
- o programa de trabalho pode variar na forma e no conteúdo de acordo com a natureza do trabalho.

---

### **1.1.2.2 EXECUÇÃO**

Durante a realização dos trabalhos, o coordenador de controle interno e os membros devem analisar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos de forma consistente com os objetivos da consultoria, a fim de identificar pontos significativos que devam ser considerados e comunicados.

---

No entanto, se os pontos significativos identificados envolverem fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados no âmbito da Unidade Auditada, a equipe de auditoria deverá levar tal situação ao conhecimento do Coordenador de Controle Interno do Município do trabalho, para análise em conjunto e definição das medidas a serem adotadas, inclusive quanto à possibilidade de suspensão ou interrupção dos serviços de consultoria e à realização de outros tipos de trabalho relativos a tais fatos, se for o caso.

---

### **1.1.2.3 COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS**

As comunicações sobre o andamento e os resultados dos trabalhos podem variar na forma e no conteúdo, de acordo com os objetivos, o escopo e o propósito de cada trabalho. Tendem a não seguir padrões pré-determinados, especialmente em trabalhos de facilitação e de treinamento. A definição da forma de comunicação deve constar do entendimento formal firmado entre a UCCI e a Unidade Auditada antes de iniciar o trabalho.

11

As comunicações, especialmente a final, são apresentadas à alta administração da Unidade Auditada, a quem cabe a decisão de apresentá-las a outros interessados. À alta administração também pode ser apresentadas comunicações de progresso durante a realização do trabalho.

A Controladoria deverá promover a divulgação na Internet dos resultados dos trabalhos de consultoria, como instrumento de *accountability* da gestão pública e atendimento ao princípio da publicidade consignado na Constituição Federal.

---

### **1.1.2.4 MONITORAMENTO**

A forma de monitoramento de recomendações, nos casos em que essas forem emitidas, deve ser pactuada entre a Controladoria e a Unidade Auditada antes do início dos trabalhos e dependerá de diferentes fatores, como o interesse

---

do gestor público no monitoramento a ser realizado pela UCCL, os riscos de não implementação ou o valor da recomendação para a organização.

Se for o caso, a comunicação final deve conter registro indicando que o monitoramento das recomendações ocorrerá e como será feito.

## 1.2 AUDITORIA GOVERNAMENTAL

A Auditoria Interna Governamental é uma atividade independente, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.



A Auditoria Interna Governamental apresenta as seguintes especificidades:

- obtenção e análise de evidências relativas à utilização dos recursos públicos, a qual contribui diretamente para a garantia da accountability nas suas três dimensões, quais sejam: transparência, responsabilização e prestação de contas;

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

### 1.2.1 TIPOS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

As características do objeto de auditoria, bem como os objetivos e a delimitação do escopo do trabalho são determinantes para a definição do tipo de avaliação que será realizado. Tradicionalmente, são classificados três tipos básicos, cujas características são especificadas na tabela abaixo:

**Quadro 1 – Características das auditorias de conformidade, operacional e financeira**

Característica	Auditoria operacional	Auditoria de conformidade	Auditoria financeira
Conceitos-chave	Economia, eficiência, eficácia e efetividade	Conformidade com leis e regulamentos	Materialidade, demonstrações financeiras livres de erros materiais
Objetivo	Contribuir para a melhoria da gestão pública	Verificar se o gestor atuou de acordo com normas aplicáveis	Aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários previstos
Papel do auditor	Avaliar o desempenho	Verificar se há discrepância entre a situação encontrada e a lei ou norma	Expressar opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro
Principais áreas de conhecimento do auditor	Conhecimento do processo analisado	Direito	Contabilidade

Critérios	Normas legais, boas práticas, valores profissionais, modelos, experiências	Normas, que incluem leis e regulamentos, resoluções, políticas, códigos, termos acordados ou princípios gerais	Estrutura de relatório financeiro aplicável (normas contábeis) e marco regulatório aplicável
Funcionamento esperado do objeto auditado	Atividades executadas da melhor maneira possível	Atividades, transações, informações aderentes às normas aplicáveis	Demonstrações financeiras de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável
Perfil do gestor	Flexível, empreendedor	Conformidade com procedimentos	Conformidade com procedimentos

Fonte: Manual de Auditoria Operacional TCU (2020).

## 2 PLANO DE AUDITORIA E CONTROLE INTERNO

O Plano de Auditoria e Controle Interno (PACI), de responsabilidade da Unidade Central de Controle Interno do Município, envolverá as atividades de auditoria a serem realizadas no ano-calendário, com definição das prioridades de atuação e a alocação da força de trabalho para a execução dos trabalhos programados. O PACI será apresentado, anualmente, pelo Coordenador da Unidade Central de Controle Interno ao Prefeito Municipal que deverá aprová-lo para sua execução.



As atividades devem ser selecionadas segundo critérios de materialidade, relevância, risco e oportunidade, possibilitando uma atuação mais eficiente e efetiva da Controladoria, de modo a permitir que a capacidade operacional seja alocada em atividades que possuam maior potencial para contribuir com a melhoria da gestão pública e beneficiar a sociedade.

---

Os membros da Unidade Central de Controle Interno têm papel importante na elaboração da PACI, tanto no dimensionamento da força de trabalho, quanto na seleção das prioridades de auditoria.

A participação direta de todos os auditores deve ser incentivada, de maneira a aproveitar os conhecimentos e experiências profissionais de todos os membros do corpo técnico.

A programação anual deverá conter as seguintes informações para cada atividade de auditoria relacionada:

- Aspectos relevantes sobre o objeto da auditoria;
- As razões que motivaram a escolha da atividade da auditoria;
- Principais objetivos esperados com a realização da atividade;
- Escopo desejado do trabalho;
- Estimativa de prazo para a execução.

15

## **2.1 SELEÇÃO DE PRIORIDADES DE AUDITORIA**

A programação das atividades de auditoria deve se alinhar às diretrizes da Unidade Central de Controle Interno do Município, ao plano plurianual e a outros planos específicos de ação governamental, às leis orçamentárias, às metas e riscos associados aos objetivos da Administração Municipal, bem como os relatórios de consistências de dados do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

A definição das prioridades deve ser documentada e justificada, baseada em modelos que incluam métodos de seleção, hierarquização e priorização, além de julgamento profissional, avaliação de atividades de auditoria anteriores, denúncias, temas de interesse da população, atuação de órgãos de controle externo, entre outros.

---

No processo de seleção das prioridades, os membros da Unidade Central de Controle Interno podem colaborar com a estruturação de métodos de priorização das atividades em sua área de atuação. Para isso, é necessário identificar o universo de objetos de auditoria e estabelecer critérios de materialidade, relevância, risco e oportunidade para classificação dos mesmos.

Objetos de auditoria são elementos da Administração Municipal, ou a ela relacionados, que podem ser individualizados, avaliados e monitorados por meio das atividades de auditoria.

## 2.2 DIMENSIONAMENTO DA FORÇA DE TRABALHO

No dimensionamento da força de trabalho deverá ser considerada a alocação das horas técnicas do coordenador e dos membros nas atividades de auditoria e a capacitação necessária para melhor desenvolvimento dos trabalhos.

Além das horas técnicas, devem ser consideradas a formação, os conhecimentos e as habilidades dos auditores, para melhor distribuição dos mesmos entre as atividades para a formação de equipes de auditoria mais eficientes.

## 2.3 MATERIALIDADE, RELEVÂNCIA, RISCO E OPORTUNIDADE

Os critérios básicos que devem ser utilizados na seleção dos temas de auditoria são: **a)** materialidade; **b)** relevância; **c)** risco; **d)** oportunidade.

O **critério de materialidade** indica que o processo de seleção deve levar em consideração os valores envolvidos no objeto de auditoria, pois a auditoria deve produzir benefícios significativos.

O **critério de relevância** indica que as auditorias selecionadas devem procurar responder questões de interesse da sociedade.

O **critério de risco** leva em consideração a possibilidade de algo acontecer e ter um impacto nos objetivos de organizações, programas ou atividades governamentais, sendo medido em termos de impacto (consequência) e probabilidade.

O **critério de oportunidade** indica se é pertinente realizar a ação de controle em determinado momento, considerando a existência de dados e informações confiáveis, a disponibilidade de auditores com conhecimentos e habilidades específicas e a inexistência de impedimento para a sua execução.

## 2.4 MATRIZ DE RISCOS

Matriz de riscos é uma ferramenta que pode ser utilizada na seleção das prioridades das auditorias e constitui-se da visão conjunta dos principais riscos enfrentados pela Administração Municipal. Sua elaboração leva em consideração a avaliação do nível de impacto (consequência), a probabilidade de que eventos indesejados ocorram e os controles existentes, conforme demonstrado no quadro abaixo.

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	
		Impacto	Probabilidade	Risco Inerente (RI)		Controles Existentes	Avaliação Preliminar dos Controles - Risco de Controle		Risco Residual (RR)				
				0	Baixo			0	0	Baixo	Realizar testes apenas se o auditor julgar necessário		
				0	Baixo			0	0	Baixo	Realizar testes apenas se o auditor julgar necessário		

Fonte: Repositório de Conhecimento da CGU - Modelo Matriz de Riscos e Controles

Os objetos de auditoria mais bem pontuados na matriz serão objeto de estudo de viabilidade que indicará as oportunidades para se realizar atividades de auditoria.

---

## **2.5 OBJETIVOS DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA**

Para cada atividade de auditoria constante no PACI devem ser estabelecidos os objetivos da atividade, por meio de uma avaliação preliminar dos riscos relevantes associados aos objetos de auditoria. Essa avaliação pode delimitar o escopo preliminar, necessário para que os objetivos estabelecidos sejam atingidos.

Na avaliação, devem ser consideradas exposições significativas a riscos, a probabilidade de erros, irregularidades e descumprimentos a princípios, normas legais e regulamentares aplicáveis, bem como as possíveis consequências dessas situações adversas.

## **2.6 DEMANDAS EXTERNAS**

Novas atividades poderão ser incluídas no PACI pelo Coordenador de Controle Interno Município, Conselhos Municipais, Órgãos de Controle Externo, Procuradoria Jurídica de ofício, ou do Prefeito, o que poderá ensejar a reprogramação dos trabalhos, determinando as auditorias extraordinárias.

# **3 PRINCIPAIS CONCEITOS EM AUDITORIA**

## **3.1 EFICIÊNCIA**

Relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade. Essa dimensão refere-se ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos. Pode ser examinada sob duas perspectivas: minimização do custo total ou dos meios necessários para obter a mesma quantidade e qualidade de produto; ou

---

otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado.

### **3.2 EFICÁCIA**

Grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados. O conceito de eficácia diz respeito à capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações.

### **3.3 EFETIVIDADE**

A efetividade diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo. Refere-se à relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população-alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados), traduzidos pelos objetivos finalísticos da intervenção. Trata-se de verificar a ocorrência de mudanças na população-alvo que se poderia razoavelmente atribuir às ações do programa avaliado.

### **3.4 ERRO**

Ato não-voluntário, não-intencional, resultante de omissão, desconhecimento, imperícia, imprudência, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de documentos, registros ou demonstrações.

---

### 3.5 FRAUDE

Quaisquer atos ilegais caracterizados por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança. As fraudes são perpetradas por partes e organizações, a fim de se obter dinheiro, propriedade ou serviços; para evitar pagamento ou perda de serviços; ou para garantir vantagem pessoal ou em negócios.

### 3.6 MATERIALIDADE

Materialidade pode ser definida como a importância relativa (ou significância) de um assunto dentro do contexto na qual é considerada. Além do valor monetário, a materialidade inclui questões de importância social e política, conformidade, transparência, governança e accountability. A materialidade pode variar ao longo do tempo e pode depender da perspectiva dos usuários previstos e das partes responsáveis.

Os fatores qualitativos da materialidade podem incluir aspectos como: se o achado é resultado de fraude; se um aspecto específico do objeto auditado é significativo no que se refere à natureza, visibilidade e sensibilidade; se a saúde ou segurança dos cidadãos é afetada; se o achado se relaciona à transparência ou à accountability.

Os fatores quantitativos relacionam-se à magnitude dos achados que são expressos numericamente. É preciso considerar o efeito agregado dos achados que individualmente não sejam significantes.

O auditor deve considerar a materialidade em todas as fases do processo de auditoria, incluindo os aspectos financeiros, sociais e políticos do objeto, com o objetivo de agregar tanto valor quanto seja possível.

---

## 3.7 CONFIANÇA E ASSEGURAÇÃO

Todo trabalho de auditoria é um tipo de serviço de asseguarção, o que significa que o coordenador e os membros fornecem informações confiáveis e válidas a um usuário previsto sobre as atividades de uma parte responsável.

Então, os relatórios de auditoria destinam-se a dar confiança aos usuários previstos de que as conclusões de auditoria são confiáveis e válidas. Para que isso ocorra, é necessário que as conclusões sejam logicamente ligadas aos objetivos e critérios de auditoria e sejam sustentadas por evidência suficiente e apropriada.

O conceito de asseguarção é inseparável do conceito de risco de auditoria. Risco de auditoria é o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado, apresentar conclusões incorretas ou incompletas, fornecer informações desequilibradas ou deixar de agregar valor para os usuários. As auditorias devem gerar informações baseadas em evidência suficiente e apropriada, e os auditores devem executar procedimentos para reduzir o risco de auditoria.

21

Em trabalho de asseguarção razoável, o coordenador e os membros reduzem o risco de trabalho a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias, de modo a obter segurança razoável de confiabilidade para expressar sua conclusão.

## 4 REQUISITOS ÉTICOS E PROFISSIONAIS

### 4.1 AUTONOMIA TÉCNICA E OBJETIVIDADE

Os requisitos de autonomia técnica e objetividade estão associados à independência técnica e à atitude do auditor em relação à Unidade Auditada,

---

com a finalidade de orientar a condução dos trabalhos e subsidiar a emissão de opinião institucional pela Unidade de Controle Interno Municipal.

Eventuais ameaças ou interferências, de fato ou veladas, devem ser reportadas ao Coordenador da Unidade de Controle Interno e as consequências devem ser adequadamente discutidas e tratadas.

A autonomia técnica refere-se à capacidade de desenvolver trabalhos de maneira imparcial. Nesse sentido, a atividade de auditoria interna governamental deve ser realizada livre de interferências, internas ou externas, na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na comunicação dos resultados.

22      Concernente à objetividade, os auditores devem se privar de emitir qualquer juízo técnico de conhecimento alheio às suas funções (ex.: tipificar penal ou administrativamente a conduta de responsáveis), bem como de proferir qualquer manifestação de teor pessoal ou subjetivo sobre as constatações apuradas. Assim, sua opinião deve se restringir a evidenciar, de forma técnica e objetiva, as questões eventualmente irregulares e/ou passíveis de melhoramento sob o prisma eminentemente administrativo, devidamente fundamentadas pelos elementos e pelas evidências atinentes.

## **4.2 HABILIDADES**

A competência profissional é um atributo coletivo. Isso significa que auditoria é um trabalho em equipe, não sendo recomendável sua realização por um único auditor.

A Unidade de Controle Interno deve designar equipes que coletivamente possuam as competências necessárias para a auditoria, deve oferecer oportunidades de treinamento, suporte técnico e supervisão, bem como oferecer ferramentas de

---

capacitação e compartilhamento de informações. Por sua vez, os auditores, além de cumprirem as normas profissionais aplicáveis, devem manter e desenvolver seus conhecimentos e habilidades para acompanhar os desenvolvimentos em seu ambiente profissional, a fim de desempenhar seu trabalho da melhor maneira possível.

A competência profissional em auditoria operacional inclui conhecimento em uma série de temas, como: projetos e metodologia de pesquisa, ciências sociais, políticas públicas, administração pública, técnicas de investigação, avaliação quantitativa e qualitativa, técnicas de coleta e análise de dados.

Também é fundamental que os integrantes da equipe tenham habilidades pessoais, tais como: capacidade de trabalhar em equipe, capacidade analítica, capacidade de escrita e de comunicação, criatividade, receptividade em relação a distintos argumentos e capacidade de negociação.

23

Para uma auditoria específica, a equipe necessita de bom entendimento das organizações, dos programas e das funções governamentais relacionadas ao objeto da auditoria. Dependendo do tema, pode ser necessário conhecimento mais especializado, como, por exemplo, estatística ou tecnologia da informação.

Como o espectro de temas para a auditoria operacional é muito amplo, é recomendável, e quase sempre necessário, que a equipe de auditoria procure especialistas para obter informações específicas e em profundidade sobre o tema da auditoria. Se for firmada alguma parceria ou contratado algum especialista para complementar o conhecimento da equipe de auditoria, essa pessoa deverá cumprir os critérios de ética, independência e confidencialidade a que a equipe está sujeita. Ressalte-se que a responsabilidade final pelo relatório de auditoria e suas conclusões são da equipe.

---

### 4.3 JULGAMENTO E CETICISMO PROFISSIONAL

**Julgamento profissional** refere-se à aplicação de conhecimento coletivo, habilidades e experiência ao processo de auditoria. Envolve conduzir a auditoria com cuidado e aplicar de forma diligente as normas profissionais e os princípios éticos relevantes. Julgamento profissional não significa expressar opinião sem fundamento ou chegar a conclusões sem base ou justificativa.

**Ceticismo profissional** significa que o auditor deve manter distanciamento profissional da entidade auditada e atitude alerta e questionadora na avaliação das evidências obtidas. Deve também fazer avaliações racionais e desconsiderar preferências pessoais. Ceticismo profissional não autoriza o auditor tratar o auditado com desconfiança, desrespeito ou indelicadeza, ou presumir que ele é desonesto ou tem algo a esconder.

24

Os conceitos de julgamento e ceticismo profissional se complementam e seu exercício permite que o auditor seja receptivo a diferentes visões e argumentos e capaz de avaliar diferentes perspectivas, sem perder a objetividade.

### 4.4 COMUNICAÇÃO

Espera-se que as auditorias contribuam para a melhoria das atividades e serviços sob análise. Isso ocorre, geralmente, por meio da implementação das recomendações e determinações propostas no relatório. Para que aumentem as chances de implementação, é importante que o auditado esteja convencido de que elas são relevantes e agregarão valor. Esse convencimento torna-se mais fácil quando há um diálogo eficaz entre auditor e auditado desde o início da auditoria. A interação construtiva com a entidade auditada e o apoio dos

---

auditados contribuirão bastante para que a auditoria seja efetiva e tenha impacto.

O estabelecimento de uma boa comunicação de mão dupla com a entidade auditada e com as partes interessadas é importante desde o início do planejamento da auditoria porque pode ajudar no acesso a dados e informações e na obtenção de melhor visão das perspectivas das diversas partes interessadas. Por isso, o auditor deve comunicar ao auditado todos os aspectos-chave da auditoria em curso. Esses aspectos incluem: objeto, objetivo, questões e critérios de auditoria, e período a ser auditado.

Como as auditorias não são realizadas regularmente sobre as mesmas entidades e há mudança periódica na administração, pode ser que ainda não existam canais de comunicação estabelecidos ou boa compreensão sobre a natureza desse tipo de auditoria entre os auditados. Em todo caso, a equipe de auditoria, junto com o Coordenador de Controle Interno do Município, deve realizar reunião com os auditados no início dos trabalhos, para apresentar as principais características da auditoria e os principais aspectos (objeto, objetivo, escopo). Também é importante manter a comunicação durante todo o trabalho e realizar reuniões em momentos-chave, por exemplo: aplicação de técnicas de diagnóstico, discussão dos critérios, apresentação das matrizes de planejamento e de achados. Além disso, deve-se informar ao auditado que o relatório preliminar será enviado para comentários.

Os auditores devem manter boas relações profissionais com todas as partes interessadas relevantes e promover um fluxo de informações respeitoso, franco e livre (se os requisitos de confidencialidade permitirem). Deve-se tomar cuidado para garantir que essa comunicação com as partes interessadas não comprometa nem a independência nem a imparcialidade da equipe de auditoria.

---

## 4.5 DEVERES E RESPONSABILIDADES

O servidor designado para integrar a equipe de auditoria, quando do exercício de suas competências, deverá obedecer ao estatuto do servidor vigente do Município de Três Barras do Paraná, bem como os itens abaixo relacionados:

- Apresentar conduta ética observando os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e eficiência, além dos demais normativos pertinentes à sua área de atuação;
- Manter atitude de imparcialidade, objetividade e confidencialidade, buscando respeitar e contribuir para os objetivos legítimos e éticos da Administração Pública;
- Primar pela transparência, eficiência, eficácia e legitimidade na gestão das atividades administrativas;
- Agir com discrição, integridade e competência, executando seus trabalhos com zelo, honestidade, diligência e responsabilidade;
- Adotar procedimentos de salvaguarda de informações/dados sigilosos, obtidos durante a realização dos trabalhos;
- Não participar de processo de decisão ou autorização de responsabilidade da unidade auditada;
- Possuir conhecimentos, habilidades e outras competências necessárias à execução de suas atribuições, bem como zelar pelo seu desenvolvimento profissional de modo a manter atualizados os seus conhecimentos técnicos, acompanhando a evolução das normas, procedimentos, capacitações e técnicas aplicáveis aos trabalhos desenvolvidos;
- Elaborar relatórios e informações apoiados em normas, documentos e evidências que propiciem a convicção da realidade, da veracidade dos fatos e das situações examinadas;

- 
- Comunicar à chefia imediata sobre algum impedimento pessoal à sua participação em trabalho específico, entre eles: relacionamentos familiares ou pessoais com o servidor responsável pela unidade auditada, que possam interferir em sua objetividade e imparcialidade e outras situações que ensejem conflito de interesses e perda de independência;
  - Representar à chefia imediata nos casos de irregularidades ou ilegalidades constatadas;
  - Conduzir-se de modo a promover a cooperação e o bom relacionamento com as unidades auditadas e com os demais membros da equipe de auditoria;
  - Portar-se de maneira profissional, discreta, cortesia e respeitosa com os servidores da unidade auditada, de forma a permitir a condução dos trabalhos sem qualquer grau de atrito.

## 4.6 PRERROGATIVAS

Os membros das equipes de Unidade de Controle Interno do Município, no exercício de suas funções, terão as seguintes prerrogativas:

- Acesso às dependências e instalações da Administração Municipal;
- Acesso completo, livre e irrestrito a todo e qualquer processo, documento, relatório, registro ou informações, em todo e qualquer meio, suporte ou formato disponível, inclusive em sistemas e banco de dados informatizados;
- Expedição de solicitações de informações e documentos;
- Realização de entrevistas para entendimento dos processos;

- 
- Recomendação, no curso do trabalho, de imediata adoção de medidas saneadoras, quando verificar risco para a segurança de pessoas ou dano para o patrimônio do Município ou de terceiros.

Constatada obstrução ao livre exercício nos trabalhos de auditoria e inspeção, ou sonegação de processo, documento ou informação, tal fato deverá ser comunicado ao responsável pela auditoria, que deverá reportar o fato à autoridade competente, para adoção das medidas cabíveis.

#### **4.7 VEDAÇÕES**

É vedado ao servidor atuante na Unidade de Controle Interno do Município tomar parte conscientemente de qualquer atividade ilegal ou se envolver em atos indevidos durante a execução de seus trabalhos, bem como exercer atividades próprias e típicas de gestão, tais como:

- Participação, como membro, em conselhos e comissões em geral;
- Elaboração, decisão ou aprovação de objeto a ser contratado pelas demais áreas da Municipalidade.

### **5 ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES DA AUDITORIA**

Para cada auditoria deve-se quantificar os recursos humanos necessários à realização dos trabalhos de forma satisfatória.

## **5.1 DEFINIÇÃO DA EQUIPE**

A definição da equipe dependerá das características do trabalho, objetivos e prazos, com ênfase para os seguintes aspectos:

- Aproveitar o conhecimento e a experiência do pessoal da equipe em relação à unidade a ser auditada;
- Estabelecer rodízio na formação de equipes, de modo a permitir a oportunidade de desenvolvimento profissional dos servidores lotados na Unidade de Controle Interno Municipal.

Quando o caso assim exigir poderá ser considerada a utilização de servidores especializados/técnicos de outras unidades, não pertencentes ao quadro da Unidade de Controle Interno do Município.

29

## **5.2 INDICAÇÃO / DESIGNAÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA**

A indicação/designação dos membros da equipe de auditoria e de seu coordenador deverá ser feita pelo Coordenador da Unidade de Controle Interno, por ocasião do Ofício.

## **5.3 SUPERVISÃO E COORDENAÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA**

Todos os trabalhos de auditoria realizados pelos servidores da Unidade de Controle Interno do Município serão supervisionados pelo Coordenador de Controle Interno do Município, desde o seu planejamento até a sua conclusão, competindo-lhe:

- Orientar a equipe quanto ao objetivo e delimitação do escopo dos trabalhos;
- Acompanhar o desenvolvimento dos trabalhos desde o início até a sua conclusão;

- Submeter o relatório preliminar/conclusivo de auditoria ao Controlador Geral do Município para aprovação e encaminhamento.

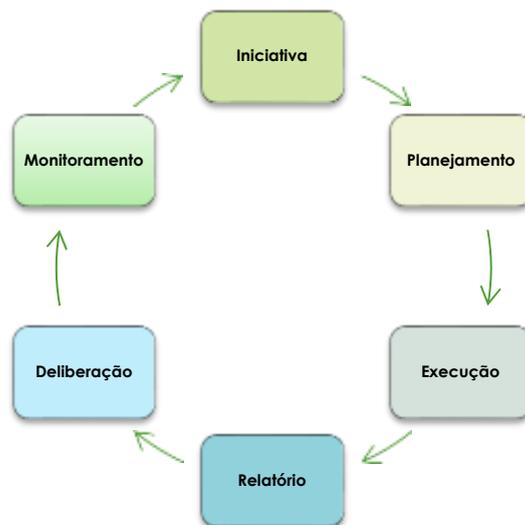
A coordenação dos trabalhos de auditoria será realizada pelo Coordenador da Unidade de Controle Interno, o qual compete:

- Realizar discussões com a equipe a fim de definir os procedimentos e técnicas a ser utilizadas;
- Coordenar, revisar e aprovar a “Matriz de Planejamento e Procedimentos” junto ao Coordenador de Controle Interno Município, antes do início da execução da auditoria;
- Coordenar o desenvolvimento dos trabalhos e a elaboração da “Matriz de Achados”, para posterior ciência do Coordenador de Controle Interno do Município;
- Realizar o controle de qualidade da auditoria, assegurando a aderência dos procedimentos aos padrões estabelecidos neste normativo;
- Coordenar a equipe na elaboração do relatório preliminar/conclusivo de auditoria.

30

## **6 FASES DA AUDITORIA**

A seguir, encontra-se descrito o fluxo das fases das Auditorias:



**Iniciativa e Instauração** – Na etapa serão adotados os procedimentos formais para iniciação de cada trabalho de auditoria, considerando as competências legais dos agentes envolvidos.

31

**Planejamento** – Planejamento é a etapa que antecede a execução de cada trabalho de auditoria, na qual estão compreendidos pontos essenciais como: objetivo da auditoria, escopo do trabalho, cronograma das atividades, definição das técnicas de diagnóstico, levantamento de informações sobre o objeto auditado, trabalhos anteriores do tema em análise, roteiros e critérios relevantes de auditoria.

**Execução** – Na etapa de Execução serão realizados os procedimentos definidos no Planejamento de Auditoria. Nesta fase, serão coletados e organizados os respectivos papéis de trabalho, para o embasamento da opinião do auditor.

**Relatório** – O Relatório é o produto resultante dos trabalhos de auditoria, contendo os diagnósticos levantados pela equipe de auditores, os achados de auditoria, a manifestação do auditado, assim como sua opinião e sugestão de

encaminhamentos pertinentes. O relatório pode ser do tipo preventivo (quando necessário), preliminar e conclusivo

**Deliberação** – É o ato de competência do Coordenador de Controle Interno do Município que avalia a conclusão de auditoria, tendo por base o relatório produzido.

**Monitoramento** – O Monitoramento é o acompanhamento do cumprimento dos compromissos pactuados ou do atendimento das recomendações.

## 6.1 INICIATIVA E INSTAURAÇÃO

Quando, nas circunstâncias e nos termos da Lei Municipal nº 221/2006 e suas alterações, for decidido pela iniciação de um trabalho de auditoria, essa será instaurada mediante a expedição de Ofício de Auditoria e autuação em processo administrativo próprio, ao qual deverá ser juntada todas as peças documentais relacionadas aos procedimentos de auditoria, incluindo os respectivos programas, relatórios e papéis de trabalho.

O ofício de auditoria deverá conter, no mínimo, as seguintes informações:

I – o número do ofício;

II – a unidade a ser auditada;

III – o tipo, objeto e objetivo da auditoria;

IV – a identificação dos membros da equipe de auditoria;

V – o período de tempo abrangido pela auditoria;

VI – o prazo inicial e final estimados para realização da auditoria, considerando o período de planejamento, execução e elaboração e entrega do relatório preliminar, com possibilidade de eventual prorrogação, se necessária, e;

VI – outros elementos que se considerem necessários.

## 6.2 PLANEJAMENTO

O planejamento é a etapa fundamental para o bom desempenho do trabalho de auditoria. Nessa fase, os auditores devem assegurar que os termos da auditoria apresentados na programação anual sejam claramente estabelecidos, obter uma visão ampla de seu objeto, delimitar o objetivo e o escopo, elaborar as questões de auditoria e definir a estratégia metodológica para respondê-las.



33

O planejamento será realizado pelos auditores designados, com orientação e coordenação do Coordenador da Unidade de Controle Interno responsável, e seu produto final será aprovado pelo Coordenador de Controle Interno do Município. Os resultados da fase de execução e as conclusões e encaminhamentos apresentados no Relatório de Auditoria serão avaliados com base nos objetivos e diretrizes definidos no planejamento.

A estimativa de prazo para a realização dos trabalhos, prevista com base no Plano de Auditoria e Controle Interno, poderá ser revista na fase de planejamento, após a definição dos procedimentos de auditoria necessários e sua previsão de execução.

---

## 6.2.1 ATIVIDADES DO PLANEJAMENTO

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

É fundamental que todos os membros da equipe participem dessa etapa ativamente, de forma que todos contribuam com seus conhecimentos e experiências para definir os objetivos e os meios de alcançá-los e conheçam as atividades que estarão sob sua responsabilidade, bem como a importância dessas atividades para o sucesso do trabalho.

34

Para que se realize adequadamente essa etapa, é necessário que sejam consideradas, entre outras, as atividades descritas a seguir:

- análise preliminar do objeto da auditoria;
- definição dos objetivos e do escopo do trabalho, considerando os principais riscos existentes e a suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos;
- elaboração do programa de trabalho.

Os passos descritos a seguir são indicados para que os auditores tenham segurança razoável na elaboração do planejamento dos trabalhos individuais de auditoria com foco em riscos e, conseqüentemente, agreguem valor à Unidade Auditada, identificando oportunidades para aperfeiçoamento dos processos de governança, gerenciamento de riscos e de controle dessa unidade.

---

### **6.2.1.1 ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DE AUDITORIA**

A partir do objeto de auditoria e das diretrizes definidas, a equipe de auditoria deve recorrer às informações disponíveis sobre o objeto de auditoria e sobre a Unidade para a elaboração do escopo da auditoria, definição da metodologia de auditoria a serem realizados e dos recursos necessários para a realização da auditoria.

Inicialmente, a equipe de auditoria deve utilizar as informações que serviram de base para a abertura da auditoria. Posteriormente, a equipe deve levantar as informações relevantes para a execução do trabalho referentes à Unidade e ao objeto de auditoria, como as seguintes:

- o tipo e a extensão dos problemas identificados em auditorias anteriores correlatas ao objeto ou à Unidade Auditada;
- trabalhos de auditoria elaborados por outros órgãos (órgãos de controle externo ou controle interno próprio da unidade);
- recomendações pendentes de atendimento;
- leis e regulamentos, normas, orientações, manuais e procedimentos internos, decisões de órgãos reguladores relacionados ao objeto de auditoria;
- jurisprudência de interesse;
- estrutura organizacional da Unidade;
- os processos relacionados ao objeto de auditoria, a adequação dos mecanismos de controle, os níveis de materialidade e dos riscos identificados;
- responsáveis pelo objeto de auditoria;
- ações e programas orçamentários envolvidos;

- 
- sistemas informatizados utilizados;
  - informações extraídas de sistemas corporativos, da imprensa e da internet.

Muitas dessas informações também podem ser obtidas por meio de entrevistas e reuniões com os gestores e agentes públicos da Unidade Auditada ou por meio de visitas *in loco*.

Apesar de não ser obrigatório, é recomendável que a equipe de auditoria realize o mapeamento do processo a ser auditado. Mapear um processo significa desenhar a sequência de atividades, de decisões e de documentos, indicando o sentido de seu fluxo, de forma a deixar clara a relação entre todos esses elementos, de acordo com uma visão que parte do nível maior de detalhe para o menor. Trata-se, pois, da análise estruturada do objeto da auditoria, de seus componentes (agentes, responsáveis, atividades, processos, subprocessos, produtos, entre outros) e do relacionamento entre eles, de forma a torná-lo mais facilmente compreensível.

Nesse sentido, o mapeamento possibilitará identificar os participantes envolvidos no processo e suas atribuições, os controles existentes, as oportunidades de melhoria, além de eventuais problemas relacionados ao objeto da auditoria. Auxiliará, também, no mapeamento dos riscos envolvidos.

Caso a equipe de auditoria julgue pela insuficiência ou inadequação dos processos mapeados existentes na Unidade, ou caso a Unidade não tenha o mapeamento dos processos, a equipe deverá interagir com os agentes públicos da Unidade, de forma a confirmar o entendimento sobre o objeto de auditoria, bem como entender os processos, controles e riscos relacionados ao objeto de auditoria.

---

#### **6.2.1.1.1 INTERAÇÃO COM A UNIDADE NO PLANEJAMENTO INICIAL**

---

A interação da equipe de auditoria com a Unidade durante o planejamento tem como objetivo obter informações suficientes sobre os processos, o objeto de auditoria, os riscos envolvidos e os controles adotados. Para a obtenção dessas informações, e para explicar o processo de auditoria à Unidade Auditada, é altamente recomendável a realização de uma reunião inicial.

É provável que, apenas com a reunião inicial, a equipe de auditoria não consiga obter informações suficientes sobre o objeto de auditoria para realizar seu planejamento. Portanto, outras reuniões, visitas, solicitações de informações e questionamentos aos setores responsáveis sobre os processos podem ser necessárias.

37

#### **6.2.1.1.2 REUNIÃO INICIAL COM A UNIDADE**

---

Apesar de não ser obrigatória, a reunião inicial entre a equipe de auditoria e a Unidade Auditada é altamente recomendável, visto que tal reunião possibilita uma aproximação entre as partes, proporcionando maior cooperação entre elas.

Adicionalmente, a reunião visa a sanar eventuais dúvidas da Unidade Auditada em relação à auditoria e da equipe de auditoria em relação à auditada.

Para a solicitação e agendamento da reunião, a equipe de auditoria deve entrar em contato com o Interlocutor de Controle Interno da Unidade Auditada, via ligação telefônica ou e-mail corporativo.

---

### 6.2.1.1.3 OBJETIVO E PAUTA DA REUNIÃO

---

A reunião inicial tem como objetivo comunicar aos representantes da Unidade Auditada que o trabalho de auditoria foi iniciado, além de apresentar informações acerca do processo de auditoria, obter informações sobre a Unidade Auditada e sanar eventuais dúvidas de ambas as partes.

É importante a participação do Interlocutor de Controle Interno da Unidade Auditada na referida reunião, sendo que, sempre que possível, deve ser conduzida pelo responsável pela equipe de auditoria.

A pauta da reunião inicial deve abranger, preferencialmente, os seguintes tópicos:

- apresentação da equipe de auditoria;
- apresentação do objeto da auditoria;
- apresentação do processo de auditoria, o direito à manifestação da Unidade, o produto final e a respectiva publicação;
- solicitação do ponto focal da Unidade Auditada;
- definição dos recursos e da estrutura necessários para os trabalhos de campo, tais como disponibilização de espaço físico, se for o caso;
- tratativas sobre acesso a instalações físicas, documentos e informações, inclusive quando houver dados sigilosos;
- obter informações sobre a estrutura organizacional da Unidade Auditada, bem como sobre os responsáveis das áreas relacionadas ao objeto de auditoria;
- obter informações gerais sobre os processos, riscos e controles do objeto de auditoria.

---

#### **6.2.1.1.4 PONTO FOCAL DA UNIDADE**

---

O ponto focal é um agente público da Unidade Auditada, indicado pelo Interlocutor de Controle Interno, para facilitar a comunicação entre a equipe de auditoria e a auditada. Nesse sentido, o ponto focal é o responsável por disponibilizar as informações, os documentos e os processos solicitados pela equipe para a execução da auditoria.

Dessa maneira, a equipe de auditoria deve enfatizar que o ponto focal seja, preferencialmente, o Interlocutor de Controle Interno. Isso porque, de uma forma geral, o controle interno da Unidade tem por finalidade: aperfeiçoar a gestão; promover padrões de ética, transparência e fortalecimento da integridade; e prevenir práticas irregulares.

Uma vez indicado o ponto focal, a equipe de auditoria deve ter o cuidado de sempre copiar o Interlocutor de Controle Interno em todas as comunicações e requisições, garantindo que este tenha ciência das atividades e solicitações realizadas pela equipe de auditoria e das respostas fornecidas pelo ponto focal.

Se não houver a indicação de um ponto focal, todas as requisições, comunicações e Solicitações de Informações da equipe de auditoria devem ser realizadas via Interlocutor de Controle Interno.

#### **6.2.1.1.5 REGISTRO DA REUNIÃO**

---

A reunião inicial com a Unidade Auditada, caso ocorra, deve ser devidamente formalizada mediante registro da equipe de auditoria, o qual deve conter um resumo dos principais assuntos tratados, como as etapas do processo de auditoria, o objeto e o ponto focal, bem como conter as informações obtidas sobre o objeto de auditoria e a Unidade Auditada.

---

Destaca-se que o registro da reunião deve ser guardado como papel de trabalho.

#### **6.2.1.1.6 DEMAIS INTERAÇÕES COM A UNIDADE PARA O PLANEJAMENTO INICIAL**

---

Caso a equipe de auditoria julgue insuficientes as informações obtidas na reunião inicial e em pesquisas preliminares, é necessário que a equipe continue em contato com os responsáveis pelos processos relacionados ao objeto de auditoria e o ponto focal da Unidade, no intuito de obter maiores informações para a realização do planejamento inicial.

Essas interações podem ser realizadas por meio da aplicação de procedimentos como: solicitações de informações, visitas in loco, entrevistas e reuniões, devendo ser mantidas até que a equipe de auditoria julgue pela suficiência e adequação das informações obtidas sobre o objeto de auditoria, seus processos, riscos e controles.

40

---

#### **6.2.1.2 DEFINIÇÃO DO ESCOPO DE AUDITORIA**

Encerrada a análise preliminar do objeto de auditoria, a equipe de auditoria deverá definir o escopo do trabalho, de acordo com as diretrizes estabelecidas e informações obtidas na etapa anterior.

O escopo da auditoria abrange todos os aspectos que deverão ser considerados para o cumprimento do seu objetivo. Sempre que possível, o escopo deve responder aos seguintes questionamentos: quando, o quê, onde e como.

Ao determinar a abrangência da auditoria, a equipe deve definir objetivamente o que será e o que não será incluído, levando em consideração

---

a existência de limites funcionais dos setores, limites dos processos, período de tempo e localizações geográficas a serem avaliadas. Assim, todas as informações obtidas na análise preliminar do objeto de auditoria, e que a equipe julgue relevantes, devem ser utilizadas para a definição do escopo.

É essencial que o escopo da auditoria contenha os principais controles capazes de mitigar os riscos inerentes ao objeto (os riscos próprios da atividade), ou seja, o escopo deve abranger aqueles controles que possuem desenho adequado e estão, aparentemente, em correto funcionamento. Também podem compor o escopo de auditoria os controles que servem para mitigar um grande número de riscos.

Nessas situações, em que os controles existem e parecem adequados, os testes que prevalecerão no Cronograma de Atividades serão os testes de controle.

41

Por outro lado, caso a equipe de auditoria identifique riscos inerentes altos com controles fracos ou inexistentes, a auditoria deve ser baseada na aplicação de procedimentos substantivos. Dessa forma, a equipe poderá identificar o impacto resultante da inexistência ou da inadequação dos controles.

Assim, o escopo deve focar em pontos cruciais obtidos na análise preliminar do objeto de auditoria. Além disso, a delimitação do conteúdo do escopo, da sua extensão e da sua amplitude evita que a equipe de auditoria venha a ser questionada sobre aspectos que estavam fora desses limites definidos. Adicionalmente, o escopo deve ser suficiente para que as diretrizes da Auditoria sejam atendidas.

#### **6.2.1.2.1 COLABORAÇÃO DE ESPECIALISTAS EXTERNOS À UCCI**

---

---

A equipe de auditoria, durante a etapa de planejamento inicial, pode concluir pela necessidade de participação de especialistas externos à UCCI, especialmente nos seguintes casos:

- quando a equipe de auditoria não detiver conhecimentos ou habilidades técnicas específicas;
- quando o aprendizado e a troca de experiências possibilitarem o enriquecimento dos trabalhos;
- quando a equipe entender que será despendido muito tempo e esforço para compreender um assunto específico que pode ser fácil e rapidamente esclarecido por um especialista.

Tais especialistas devem ter habilidades, conhecimento e experiência em área específica, cujo trabalho nessa área possa ser utilizado pela equipe de auditoria para ajudá-la a obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas.

42

A equipe de auditoria deve avaliar se o especialista requisitado possui competência, habilidades e objetividade necessárias para fins da auditoria. Em relação à avaliação da objetividade, a equipe deve atentar-se aos interesses e relações que podem criar uma ameaça à objetividade desse especialista.

Enfatiza-se que a equipe de auditoria não tem a sua responsabilidade reduzida pela utilização do trabalho de especialista externo à UCCI. Ademais, é a equipe que concluirá se o trabalho do especialista é adequado para fins de auditoria, constituindo evidência de auditoria apropriada. Caso o trabalho do especialista influencie nas decisões da equipe, o referido trabalho deve compor os papéis de trabalho.

A previsão da necessidade de colaboração de especialistas externos à UCCI deve constar do planejamento inicial da auditoria, sendo que a efetiva

---

solicitação de colaboração ocorrerá durante a execução dos trabalhos de auditoria. Essa necessidade será ratificada pelo Coordenador de Controle Interno do Município, quando da aprovação do planejamento inicial da auditoria.

---

### **6.2.1.3 ELABORAÇÃO DO CRONOGRAMA DE ATIVIDADES**

Após a definição do escopo, a equipe de auditoria deve elaborar uma descrição sucinta das principais atividades previstas para o desenvolvimento dos trabalhos, como procedimentos, técnicas e testes, a qual deve constar de um Cronograma de Atividades. No referido documento, a equipe deve planejar as datas para a realização de cada atividade, possibilitando a previsão da quantidade de dias e horas demandadas para a execução da auditoria. Também devem ser previstos os recursos necessários para a execução da auditoria, por exemplo, para a logística das visitas in loco. Tal cronograma facilita a organização e o controle dos trabalhos efetuados pela equipe.

43

Dependendo do tipo de auditoria, a equipe deve determinar a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria, devendo se basear na complexidade e no volume das operações; na natureza do item em exame; nos principais riscos e na avaliação preliminar dos controles a eles relacionados; na relação custo-benefício de realização dos procedimentos; na capacidade com que os procedimentos podem contribuir para o atendimento da Auditoria; e no grau de segurança e no tipo de evidência que se pretende obter, a fim de fundamentar sua opinião.

Nesse contexto, no Cronograma de Atividades devem constar:

a) os procedimentos e os testes de auditoria necessários para identificar, analisar e documentar as informações durante a execução do trabalho, de modo a permitir a emissão da opinião pela equipe;

---

b) os instrumentos necessários à aplicação dos testes para avaliar os controles internos selecionados, como:

- roteiros de verificação;
- checklist de análise documental;
- roteiro de entrevista.

Realizada a análise preliminar do objeto, definido o escopo da auditoria, eventualmente prevista a necessidade do especialista e elaborado o cronograma de atividades, a equipe de auditoria deve, então, determinar o prazo estimado para conclusão da auditoria, e remeter as informações (escopo, necessidade de especialista, cronograma de atividades e prazo estimado) ao Coordenador de Controle Interno do Município, para sua aprovação.

44 Destaca-se que o prazo estimado para a realização da auditoria envolve desde a data de emissão do Ofício de Auditoria, até a data prevista para a emissão do Relatório de Auditoria.

---

#### **6.2.1.4 APROVAÇÃO DO PREFEITO MUNICIPAL**

Conforme descrito ao final do tópico anterior, o Prefeito Municipal, deverá aprovar o planejamento proposto pela equipe, incluindo o escopo, a eventual necessidade de especialista, o cronograma de atividades e o prazo estimado.

É recomendável que seja realizada uma reunião entre o Coordenador da Unidade de Controle Interno, responsável pelo trabalho e equipe de auditoria para apresentação das informações obtidas na análise preliminar de auditoria e dos aspectos considerados para a elaboração do escopo de auditoria, o cronograma de atividades e o prazo estimado.

---

Como o Coordenador de Controle Interno do Município deve avaliar tais informações apresentadas pela equipe de auditoria, ele pode recusar e propor adequações aos itens que compõem o planejamento inicial da auditoria.

Nos casos em que o Planejamento Inicial aprovado prever a necessidade de especialista externo, o Coordenador responsável solicitará aprovação do Prefeito do Município.

---

#### **6.2.1.5 AJUSTES DURANTE A EXECUÇÃO DOS TRABALHOS**

O planejamento inicial faz parte de um planejamento contínuo e mutável durante toda a auditoria, uma vez que a equipe pode tomar conhecimento de informações inéditas, até então desconhecidas, mas relevantes, durante a execução dos trabalhos. Dessa forma, o planejamento pode ser modificado e atualizado durante a execução da auditoria.

45

A título exemplificativo, durante o curso dos trabalhos, o aprofundamento da compreensão sobre o objeto da auditoria pode gerar mudanças no planejamento inicial, sendo necessária, por exemplo, a análise de outros processos e legislações correlatas, e/ou visitas a outras unidades da Pasta Auditada, com conseqüente eventual alteração do escopo, e demandando uma carga maior de tempo para a execução das atividades.

Ademais, como os membros da equipe normalmente se dedicam a mais de uma auditoria simultaneamente, eventuais alterações no planejamento de um trabalho podem impactar o cronograma de outras auditorias em andamento. Mudanças na programação de férias dos servidores e outras situações imprevisíveis também podem acarretar a necessidade de atualização do planejamento da auditoria.

---

Dessa forma, os casos de alteração do prazo estimado de conclusão da auditoria ou do escopo, pelos motivos elucidados ou outros que surgirem, devem ser encaminhados ao Coordenador de Controle Interno do Município para aprovação.

---

#### **6.2.1.6 DEFINIÇÃO DOS CRITÉRIOS DE AUDITORIA**

Após definir o objetivo e as questões de auditoria, a equipe deverá especificar os critérios de auditoria e elaborar a matriz de planejamento.

Ainda na fase de planejamento, a equipe deve definir os critérios de auditoria, que são as referências usadas para avaliar o objeto de auditoria, de acordo com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Representam o estado ideal ou desejável daquilo que se examina e oferecem o contexto para avaliar as evidências e compreender os achados. Da comparação entre o critério e a situação encontrada (condição) são derivados os achados de auditoria. Portanto, o critério representa a expectativa razoável e fundamentada do que “deveria ser”, ou seja, as melhores práticas com as quais o desempenho pode ser comparado.

46

Os critérios de auditoria precisam fornecer uma base apropriada e razoável para a avaliação dos objetivos da auditoria e devem ser relevantes, compreensíveis, completos, confiáveis e objetivos no contexto do objeto, do (s) objetivo (s) e/ou das questões de auditoria.

Os critérios de auditoria podem ser qualitativos ou quantitativos, gerais ou específicos, focando naquilo que é esperado ou naquilo que poderia ser (dadas melhores condições) ou que deveria ser em conformidade com leis, regulamentos ou objetivos.

Em algumas auditorias, nem sempre é possível definir e explicitar os critérios a priori. A escolha do critério é mais flexível e frequentemente contém elementos

---

de julgamento profissional. Diversas fontes, além da legislação, podem ser usadas para identificar critérios de auditoria, incluindo regulamentações, normas, princípios e melhores práticas, referenciais de mensuração de desempenho e políticas e procedimentos organizacionais.

Algumas possíveis fontes de critérios de auditoria são:

- leis e regulamentos que regem o funcionamento do objeto auditado;
- decisões tomadas pelo Poder Legislativo ou Executivo;
- referências a comparações históricas e comparações com a melhor prática;
- normas e valores profissionais;
- indicadores-chave de desempenho estabelecidos pela entidade auditada ou pela Administração;
- opinião predominante entre especialistas independentes;
- critérios usados em auditorias similares ou por outras entidades fiscalizadoras;
- organizações que realizem atividades semelhantes ou tenha programas similares;
- bibliografia especializada.

47

Critérios podem ser mais facilmente definidos sempre que os objetivos estabelecidos pelo legislador ou pelo Poder Executivo sejam claros, precisos e relevantes. Quando estes forem vagos ou conflitantes, a equipe de auditoria deve interpretá-los ou reelaborá-los, tornando-os mais operacionais e mensuráveis.

Os critérios de auditoria são estabelecidos pela equipe de auditoria. Porém, eles devem ser discutidos com a entidade auditada (e possivelmente

---

com outras partes interessadas), durante a fase de planejamento da auditoria. Discutir os critérios de auditoria com a entidade auditada serve para garantir que haja uma compreensão comum e compartilhada de quais critérios serão usados como referências na avaliação da entidade auditada. A aceitação dos critérios por parte da entidade auditada facilitará a implementação das recomendações propostas no relatório de auditoria. Por isso, é importante definir claramente os critérios em relação aos quais a entidade será avaliada.

---

#### **6.2.1.7 RISCO DO TRABALHO DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL**

O risco do trabalho de auditoria governamental (risco de auditoria) é o risco de que o auditor expresse uma conclusão inapropriada caso a informação sobre o objeto contenha distorções relevantes. Em um trabalho de asseguarção razoável, o auditor reduz o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias, de modo a obter segurança razoável de confiabilidade para expressar sua conclusão.

De acordo com a NBC TA - Estrutura Conceitual, o risco do trabalho de asseguarção pode ser representado pelos seguintes componentes:

(i) **risco inerente:** – é a suscetibilidade da informação do objeto conter distorção relevante antes da consideração de quaisquer controles aplicados pelas partes apropriadas;

(ii) **risco de controle:** é o risco de ocorrer distorção relevante na informação do objeto não seja evitado por controle preventivo ou, detectado e corrigido, em tempo hábil, pelo controle interno implementado pelas partes apropriadas; e

(iii) **risco de detecção:** é o risco de os procedimentos realizados pelo auditor independente não detectarem distorção relevante.

---

Logo, o risco deve ser reduzido a um nível aceitavelmente baixo para que os fundamentos utilizados para embasar as conclusões tenham confiabilidade razoável.

#### **6.2.1.7.1 IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE AUDITORIA**

---

Para que a equipe de auditoria alcance um nível aceitavelmente baixo de risco do trabalho de auditoria governamental, ao longo da auditoria devem ser identificados e avaliados os riscos de distorções relevantes e de detecção. A identificação e avaliação dos riscos de auditoria começam na fase de planejamento e finalizam com a execução da auditoria, quando as informações obtidas pela equipe de auditoria foram adequadas e suficientes.

Com as informações obtidas na análise preliminar do objeto de auditoria, será possível a equipe de auditoria avaliar os riscos inerentes ao objeto, ou seja, os riscos próprios da atividade (objeto) em análise.

49

Para a avaliação dos riscos inerentes, deve ser analisada a susceptibilidade das operações a erros importantes independentemente dos efeitos dos controles internos. Os aspectos para essa análise incluem: complexidade das operações, sensibilidade das operações, requisitos legais e obrigatórios, grau de influência sofrida por outras áreas/operações, o modelo de operação e o histórico da Unidade Auditada.

Ainda, com as informações obtidas na análise preliminar do objeto de auditoria e com o levantamento dos riscos inerentes, a equipe de auditoria deve realizar a análise inicial dos controles para avaliação do risco de controle.

A análise inicial dos controles consiste na verificação do modo como os controles foram planejados e estruturados e se o seu desenho é capaz de

---

garantir segurança razoável de que os riscos relacionados ao objeto em questão, os riscos inerentes, estão sendo gerenciados a um nível aceitável.

Assim, com base nessas informações e no julgamento profissional da equipe de auditoria, é possível avaliar inicialmente os controles internos e conseqüentemente o nível de risco de controle.

Após a identificação dos componentes do risco de distorção relevante (risco inerente e risco de controle), pode-se avaliar o risco de auditoria, ou seja, o “risco de o auditor chegar a conclusões inválidas e/ou fornecer opiniões equivocadas com base no trabalho de auditoria realizado”.

Os trabalhos de auditoria visam a obter segurança razoável, não absoluta, de que os dados auditados estão corretos. Assim sendo, a equipe de auditoria precisa lidar com o risco de não detectar algum erro existente (risco de detecção) e, portanto, de emitir uma opinião inapropriada. Para evitar que isso ocorra, os auditores devem ter como objetivo reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável.

O único risco controlável pela equipe de auditoria é o risco de detecção, por isso deve ser avaliada a melhor abordagem de auditoria (natureza, época e extensão dos procedimentos para coleta de evidências) a fim de reduzir o nível do risco de detecção e, conseqüentemente, o risco de auditoria.

---

### **6.2.1.8 MATRIZ DE PLANEJAMENTO**

A Matriz de Planejamento consubstancia-se na esquematização das informações relevantes do planejamento de uma auditoria. É uma ferramenta de auditoria que torna o planejamento mais sistemático e dirigido, auxiliando a equipe na execução dos trabalhos.

A Matriz de Planejamento é um instrumento flexível e o seu conteúdo pode ser atualizado ou modificado pela equipe, durante o andamento do trabalho de auditoria.

Quando corretamente preenchida, a Matriz de Planejamento evidencia a importância relativa de cada fase do trabalho, estabelece a divisão racional entre os membros da equipe, prevê antecipadamente a identificação de problemas e facilita o acompanhamento dos trabalhos de auditoria.

51

São componentes necessários para a elaboração da Matriz de Planejamento:

- Objetivo Geral do Trabalho;
- Questões de Auditoria;
- Informações Requeridas;
- Fontes de Informação;
- Detalhamento dos Procedimentos;
- Responsável pelos Procedimentos;
- Período para Realização dos Procedimentos;
- Limitações;
- Possíveis Achados (o que se espera obter da análise).

---

## Quadro 2 – Modelo matriz de planejamento

MATRIZ DE PLANEJAMENTO DE AUDITORIA							
AUDITORIA Nº							
OBJETIVO:							
Nº	QUESTÕES DE AUDITORIA	INFORMAÇÕES REQUERIDAS	FONTES DE INFORMAÇÃO	DETALHAMENTO DO PROCEDIMENTO DE AUDITORIA	MEMBRO RESPONSÁVEL	PERÍODO	POSSÍVEIS ACHADOS

### 6.3 EXECUÇÃO

52

A etapa de execução consiste na obtenção de evidências apropriadas e suficientes para respaldar os achados e conclusões da auditoria. Nessa fase, a equipe de auditoria tem a oportunidade de aprofundar o conhecimento sobre o objeto auditado.

As principais atividades realizadas durante a execução são:

- desenvolvimento dos trabalhos de campo;
- coleta e análise de dados;
- elaboração e validação da matriz de achados.

Em geral, a coleta e a análise de dados não são atividades estanques. Dependendo da metodologia adotada no plano de auditoria, pode haver variação significativa na organização dos trabalhos de campo e na estratégia de análise dos dados.

---

É fundamental que a equipe de auditoria analise as informações obtidas de forma imparcial e sob diversas perspectivas. É necessário aplicar julgamento profissional adequado para avaliar o que a quantidade e a qualidade das evidências permitirão concluir sobre as questões de auditoria.

---

### **6.3.1 DESENVOLVIMENTO DOS TRABALHOS DE CAMPO**

O trabalho de campo consiste na coleta de informações e dados definidos no planejamento de auditoria, que irão gerar as evidências necessárias para embasar os achados de auditoria. O tipo de dados a coletar e as fontes desses dados dependerão da estratégia metodológica e dos critérios estabelecidos.

Durante a coleta de dados, a equipe aplica os instrumentos desenvolvidos e testados na fase de planejamento. Os métodos de coleta de dados mais usados em auditoria operacional são revisão documental, entrevista e aplicação de questionário.

53

É importante que o auditor obtenha as melhores informações possíveis - tanto fatos quanto opiniões, argumentos e reflexões - de diferentes fontes e busque o apoio de especialistas e outros stakeholders que possam trazer diferentes perspectivas. O auditor deve buscar as evidências necessárias para responder às questões de auditoria e ter cuidado para não se desviar do foco do trabalho nem coletar grande quantidade de informações que, muitas vezes, são desnecessárias e irrelevantes.

Para o sucesso dos trabalhos de campo, antes da execução da auditoria é necessária a realização de diversas atividades operacionais, como por exemplo:

- agendar visitas de estudo (se necessário) e de entrevistas;

- 
- providenciar ofícios de apresentação;
  - preparar material necessário (cópias de questionários, roteiros de entrevistas e de observação direta).

A elaboração da matriz de achados deve ser iniciada durante os trabalhos de campo, à medida que os achados são identificados e evidenciados (incluindo suas causas e efeitos). Os esclarecimentos que se fizerem necessários devem ser colhidos ainda em campo, para evitar interpretações equivocadas e eventuais novas solicitações de informações, com possível atraso no cronograma.

Nessa etapa poderão ser solicitados documentos e informações adicionais para melhor evidenciar as percepções e informações colhidas durante as entrevistas ou na observação direta.

---

### **6.3.2 ACHADO DE AUDITORIA**

Achado é o resultado da comparação entre a situação encontrada e o critério de auditoria. Contém os seguintes atributos: critério (o que deveria ser), condição/situação (o que é), causa (razão do desvio com relação ao critério) e efeito (consequência da situação encontrada).

A identificação e evidenciação de causas deve ser um dos pontos chave de uma auditoria, razão pela qual vale investir tempo e esforço nesta tarefa. Essa identificação aumenta a efetividade e o grau de contribuição do trabalho para a melhoria do desempenho da ação governamental auditada, uma vez que os encaminhamentos do trabalho poderão propor o tratamento de tais causas.

As explicações das relações de causa e efeito devem ser sustentadas por evidências de auditoria suficientes e apropriadas, o que pode exigir a aplicação de técnicas analíticas avançadas que fogem ao escopo da auditoria. É

---

relevante considerar os pontos de vista da entidade auditada sobre os achados. Se tais pontos de vista não se basearem em evidência suficiente e apropriada, o auditor não pode tomar como certo que eles são pertinentes ou corretos. Se não forem suficientemente apoiados por evidências, mas forem razoáveis de acordo com outras fontes e com o julgamento profissional dos auditores, é possível apresentar esses pontos de vista no relatório.

Os auditores também devem investigar e evidenciar os efeitos do achado. Sempre que possível, esses efeitos devem ser quantificados. Por exemplo, o custo de processos ineficientes ou de instalações improdutivas pode ser estimado. Além disso, processos ou gerenciamento ineficientes, decisões gerenciais equivocadas e falta de controle de qualidade podem resultar em atrasos, desperdício de recursos e até mesmo no não atendimento dos beneficiários pela política pública, deixando assim de gerar os resultados e impactos esperados. Se o efeito já ocorreu, é importante verificar se foram tomadas providências para evitar que ele volte a ocorrer. Se os efeitos não forem facilmente identificados, o auditor deve tentar estimá-los e validá-los com especialistas e gestores.

55

Durante as auditorias, é possível encontrar achados com resultados positivos. O achado com resultado positivo ocorre quando o critério é atingido ou excedido. Ele também conterá os atributos já mencionados (critério, condição, causa e efeito). Achado com resultado positivo e boas práticas são elementos distintos. O achado com resultado positivo (atingir ou exceder o critério) pode indicar a ocorrência de boas práticas. Não alcançar o critério indica oportunidade de melhoria de desempenho. É importante destacar que desempenho satisfatório não é desempenho perfeito, mas é o esperado, considerando as circunstâncias com as quais o auditado trabalha.

Boas práticas são maneiras encontradas para atingir ou ultrapassar a meta estabelecida. Em geral, são soluções locais que comprovadamente funcionaram bem e levam a resultados positivos. Por exemplo, em um programa

---

de combate à tuberculose, pode haver segmentos da população que não procuram a unidade de saúde para tratamento. Se for feita busca ativa que contribua para melhorar o desempenho do programa, isso pode ser considerado uma boa prática. Boas práticas podem ser disseminadas para outras organizações e/ou programas, desde que as situações sejam similares. Também podem subsidiar a proposição de recomendações.

---

### **6.3.2.1 REQUISITOS BÁSICOS DOS ACHADOS DE AUDITORIA**

Um achado de auditoria deve ser desenvolvido de forma a apresentar uma base sólida à opinião e às propostas de recomendação da equipe de auditoria, atendendo, necessariamente, aos seguintes requisitos básicos:

- ser relevante para os trabalhos de auditoria;
- estar devidamente fundamentado em evidências, as quais devem ser capazes de demonstrar que a situação registrada realmente existe ou existiu;
- mostrar-se convincente, ou seja, ser consistente em cada um de seus componentes, de forma que mesmo um terceiro (prudente e informado) que não tenha participado da auditoria o compreenda e o aceite.

Quando a equipe identificar, no decorrer do trabalho, situações relevantes que não estejam relacionadas aos objetivos definidos na etapa de planejamento, deverá apresentá-las ao Coordenador de Controle Interno do Município para que seja definida a abordagem a ser adotada.

---

### **6.3.2.2 COMPONENTES DOS ACHADOS DE AUDITORIA**

Os achados de auditoria devem ser suportados por quatro componentes, quais sejam: critério, condição, causa e efeito.

---

#### **6.3.2.2.1 CRITÉRIO (O QUE DEVERIA SER)**

---

É o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado. Nos casos de auditoria de conformidade, é o padrão legal (em sentido amplo) utilizado para avaliar o objeto de auditoria. Já nos casos de auditoria de desempenho, os critérios são os padrões de eficiência, eficácia, efetividade e/ou economicidade aplicáveis ao objeto auditado. Os critérios são definidos pela equipe de auditoria na fase de planejamento do trabalho, baseado no objeto de auditoria e nas informações obtidas. Com a obtenção de novas informações durante a execução dos trabalhos, outros critérios podem ser definidos pela equipe.

#### **6.3.2.2.2 CONDIÇÃO OU SITUAÇÃO ENCONTRADA (O QUE É)**

---

Trata-se da situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria. Pode ser evidenciada de diversas formas, dependendo das técnicas de auditoria empregadas.

57

#### **6.3.2.2.3 CAUSA**

---

É a razão para a existência da diferença entre o critério e a condição, ou seja, entre a situação esperada e a encontrada. Explica por que a situação encontrada existe, esclarecendo a razão de se configurar da forma como está.

Sendo assim, é imprescindível que a equipe de auditoria se empenhe em descobrir a causa raiz, ou seja, a causa primeira, mais profunda e mais importante da condição. Para tanto, é necessário levantar hipóteses sobre quais fontes poderão acarretar as situações encontradas.

A determinação da causa raiz pode ser complexa. Em alguns casos, vários fatores, com diferentes graus de influência, podem se combinar para formar a

---

causa raiz de uma situação encontrada, ou a causa raiz pode estar relacionada a uma questão mais ampla, como a cultura organizacional da entidade. Sendo assim, é possível que sejam identificadas apenas causas intermediárias para algumas situações.

Importante ressaltar que, preferencialmente, a recomendação emitida ao final do trabalho deve estar diretamente relacionada à causa raiz. Quando se atua na causa raiz, é possível eliminar ou reduzir a probabilidade de reincidência da situação negativa encontrada e contribuir de forma mais eficaz para o aprimoramento da gestão.

#### **6.3.2.2.4 EFEITO**

---

58

É a consequência da divergência entre a condição e o critério. Pode ser positivo, correspondendo a benefícios alcançados, ou negativo, correspondendo ao risco ou à exposição que sofre o objeto de auditoria ou a Unidade Auditada por não estar conforme o padrão esperado. Trata-se do impacto da diferença entre o referencial utilizado (critério) e a situação real encontrada durante a auditoria (condição).

O efeito pode ser existente, quando já se trata de um fato resultante da condição, ou potencial (risco), quando há exposição, sem que tenha sido detectado efeito real. Pode ainda ser financeiro ou não-financeiro. O efeito financeiro, quando negativo, deve ser apurado conforme o caso em questão. O efeito não-financeiro deve demonstrar as implicações lógicas do achado, como: possibilidade de ocorrência de fraude, não cumprimento de norma legal ou contratual, entre outros.

---

### 6.3.3 EVIDÊNCIAS

Evidências são informações obtidas durante a auditoria e usadas para fundamentar os achados. O conjunto de achados irá respaldar as conclusões do trabalho. A equipe de auditoria deve obter evidências suficientes e apropriadas para fundamentar os achados, e assim chegar a conclusões para responder ao(s) objetivo(s) de auditoria e propor recomendações e determinações.

Na medida em que as evidências forem sendo coletadas, a equipe deve colocá-las na matriz de achados para que, visualmente, já se verifiquem quais achados possuem evidências suficientes e apropriadas e quais ainda necessitam ser mais bem sustentados. Para esses, dependendo de sua relevância, a equipe de auditoria deverá focar seus esforços, obtendo mais elementos que os corroborem. Essa análise é fundamental para o sucesso do trabalho, pois evita o descarte de achados importantes por falta de evidências, que poderiam ter sido coletadas durante a execução do trabalho.

Suficiência mede a quantidade de evidência. O auditor deve determinar se a quantidade de evidência obtida é suficiente para persuadir uma pessoa que tenha conhecimento do tópico auditado de que os achados de auditoria são plausíveis.

Os pressupostos a seguir são úteis para avaliar a suficiência da evidência:

- quanto maior o risco de auditoria, maior a quantidade e a qualidade de evidências requeridas;
- evidências mais robustas podem permitir que menos evidências sejam usadas;

- 
- ter um grande volume de evidências de auditoria não compensa a falta de relevância, validade ou confiabilidade;
  - mais evidência é normalmente necessária quando a entidade auditada tem outra opinião sobre o objeto de auditoria.

É importante lembrar que a quantidade de evidências não substitui a falta dos outros atributos (validade, confiabilidade, relevância). Quanto maior a materialidade do objeto auditado, o risco de auditoria e o grau de sensibilidade do auditado a determinado assunto, maior será a necessidade de evidências mais robustas.

A evidência é relevante se for relacionada, de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos da auditoria. É confiável se sustentada por dados provenientes de diversas fontes ou quando há a garantia de que serão obtidos os mesmos resultados se os procedimentos forem repetidos.

60

Os contrastes a seguir são úteis para avaliar se as evidências são apropriadas:

- a evidência documental é mais confiável do que a evidência testemunhal, mas a confiabilidade varia dependendo da fonte e do propósito do documento;
- a evidência testemunhal que é corroborada por escrito é mais confiável do que a evidência testemunhal sozinha;
- a evidência baseada em muitas entrevistas em conjunto é mais confiável do que a evidência baseada em uma ou poucas entrevistas;
- a evidência testemunhal obtida sob condições nas quais as pessoas podem falar livremente é mais confiável do que a evidência obtida sob circunstâncias nas quais as pessoas podem se sentir intimidadas;

- 
- a evidência obtida de uma terceira parte bem-informada, credível e imparcial é mais confiável do que a evidência obtida da administração da entidade auditada ou de outras pessoas que tenham um interesse direto no objeto de auditoria;
  - a evidência obtida quando o controle interno é efetivo é mais confiável do que a evidência obtida quando o controle interno é fraco ou inexistente;
  - a evidência obtida por meio de observação direta, cálculo e inspeção do auditor é mais confiável do que a evidência obtida indiretamente;
  - documentos originais são mais confiáveis do que documentos copiados.

Quando o objetivo da auditoria inclui a generalização dos achados para o universo pesquisado, as soluções mais comumente adotadas são tratamento estatístico e estudo de caso. Se o estudo de caso é representativo, é possível generalizar os resultados, ou seja, os achados identificados em um caso podem ser aplicados a outros casos semelhantes em contextos similares.

61

Auditorias requerem bastante julgamento profissional e interpretação porque as evidências, em geral, são de natureza mais persuasiva ("leva a concluir que...") do que conclusiva ("certo/errado"). Por essa razão, os auditores precisam ser criativos e flexíveis para identificar oportunidades de desenvolver abordagens de auditoria inovadoras para coletar, interpretar e analisar informações.

As evidências podem ser classificadas em quatro tipos:

- **física** – são obtidas da observação direta de pessoas e eventos ou da inspeção de locais ou objetos. Em auditoria, esse tipo de

---

evidência é documentado por meio de fotografias, vídeos, mapas. Evidências físicas costumam causar grande impacto. A fotografia de uma situação insalubre ou insegura, por exemplo, pode ser mais convincente que uma longa descrição;

- **documental** – é o tipo mais comum de evidência. Pode estar disponível em meio físico ou eletrônico. É obtida de informações já existentes, tais como ofícios, memorandos, correspondências, contratos, extratos, relatórios. É necessário avaliar a confiabilidade e a relevância dessas informações com relação aos objetivos da auditoria;
- **testemunhal** – obtida por meio de entrevistas e questionários. Para que a informação testemunhal possa ser considerada evidência, e não apenas contextualização, é preciso corroborá-la, por meio de outras fontes que confirmem os fatos;
- **analítica** – obtida por meio de análises, comparações e interpretações de dados e informações. Este trabalho pode envolver análise de índices, taxas, padrões e tendências (procedimentos de revisão analítica), normalmente por meio de processamento computacional. É o tipo de evidência mais difícil de obter.

A equipe de auditoria deve avaliar se a falta de evidências apropriadas e suficientes se deve à falha na estratégia metodológica ou à inexistência das informações ou à incapacidade de os sistemas do objeto de auditoria fornecer-las. No primeiro caso, pode ser necessário modificar a estratégia metodológica ou revisar o objetivo da auditoria e seu escopo. No segundo caso, os problemas identificados podem configurar achados de auditoria.

---

A equipe de auditoria deve considerar que algumas evidências podem apresentar problemas ou fragilidades, como por exemplo:

- aquelas baseadas em apenas uma fonte;
- as testemunhais não corroboradas por documento ou observação;
- as provenientes apenas do gestor ou da equipe auditada;
- aquelas cuja fonte é enviesada em relação ao resultado da auditoria;
- aquelas obtidas de amostras não-representativas;
- aquelas relacionadas a ocorrência isolada;
- as conflitantes;
- aquelas cujo custo de obtenção não atende a critérios de custo-benefício.

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

---

#### **6.3.4 TÉCNICAS DE AMOSTRAGEM**

A amostragem é uma técnica que consiste na obtenção de informações a respeito de uma população a partir da investigação de apenas uma parte dela. Isso porque permite obter informações sobre uma parte da população e fazer afirmações válidas a respeito da população como um todo, sendo eficaz em situações em que a execução do censo seja inviável ou antieconômica, e a informação obtida da amostra seja suficiente para atender aos objetivos pretendidos.

---

Destaca-se que, primeiramente, é essencial o entendimento do conceito de população. De acordo com a NBC T 11.11, população é a totalidade dos dados do qual a equipe de auditoria deseja extrair a amostra para chegar a uma conclusão.

Dessa forma, é necessário determinar se a população é apropriada para o objetivo específico da auditoria. Se, por exemplo, o objetivo for testar a existência de pagamentos indevidos por serviços não prestados em determinado período, a população pode ser definida como os processos de pagamentos desse período.

Ainda, conforme a NBC T 11.11, pode ser apropriado usar a estratificação para auxiliar no planejamento eficiente e eficaz da amostra. A estratificação permite a divisão de uma população em subpopulações, cada qual contendo um grupo de unidades de amostragem com características homogêneas ou similares, fazendo com que a equipe de auditoria dirija esforços para os itens que contenham maior potencial de erro. Por exemplo, o enfoque nos processos de pagamentos de maiores valores de determinado período, para detectar distorções relevantes por avaliação a maior. Adicionalmente, a estratificação pode resultar em redução do tamanho da amostra.

Ainda de acordo com a supracitada norma, para que a conclusão, a qual a equipe de auditoria tenha chegado em relação à amostra, seja corretamente planejada para aplicação à população, é necessário que:

- a amostra seja representativa da população;
- todos os itens da população tenham oportunidade idêntica de serem selecionados.

---

Nesse sentido, a equipe de auditoria deve se atentar ao risco de amostragem, o qual, segundo a NBC T 11.11, “surge da possibilidade de que a conclusão do auditor, com base em uma amostra, possa ser diferente da conclusão que seria alcançada se toda a população estivesse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria”.

O risco de amostragem pode ser de dois tipos:

- concluir que a população está adequada, sob determinado critério, quando na realidade ela está inadequada;
- concluir que a população está inadequada, sob determinado critério, quando na realidade ela está adequada.

O risco de amostragem, como parte do risco de auditoria, deve ser administrado e reduzido a níveis aceitavelmente baixos, em conformidade com o nível de asseguarção necessário para a auditoria. O risco de amostragem é influenciado pelo plano amostral utilizado e pelo tamanho da amostra, de forma que, para um mesmo plano amostral, em geral, quanto maior o tamanho da amostra, menor o risco de amostragem.

65

Um ponto merecedor de destaque refere-se ao tamanho da amostra, o qual é afetado pelo nível do risco de amostragem que a equipe de auditoria está disposta a aceitar dos resultados da amostra. Quanto mais baixo o risco aceitável, maior deve ser o tamanho da amostra.

Quanto aos métodos de amostragem, a NBC T 11.11 dispõe que existem a amostragem estatística e a não-estatística:

**Amostragem estatística** é aquela em que a amostra é selecionada cientificamente com a finalidade de que os resultados obtidos possam ser estendidos ao conjunto de acordo com a teoria da probabilidade ou as regras

---

estatísticas. O emprego de amostragem estatística é recomendável quando os itens da população apresentam características homogêneas.

**Amostragem não-estatística** (por julgamento) é aquela em que a amostra é determinada pelo auditor utilizando sua experiência, critério e conhecimento da entidade.

Em relação à escolha dos métodos, deve-se levar em consideração a finalidade do procedimento de auditoria, o dever de fornecer informação baseada em evidência suficiente e apropriada, e a necessidade de reduzir ou administrar o risco de se chegar a conclusões inapropriadas.

Geralmente, é mais comum o uso da amostragem estatística, visto que a amostragem não-estatística tem aplicabilidade restrita a análises pontuais.

---

### 6.3.5 TÉCNICAS DE AUDITORIA

66

Os auditores internos governamentais devem reunir, em conjunto, qualificação e conhecimentos necessários para o trabalho, devendo possuir conhecimentos adequados sobre as técnicas de auditoria.



É fundamental observar a finalidade específica de cada técnica, de modo a evitar a aplicação de técnicas inadequadas, a execução de exames desnecessários e o desperdício de recursos humanos e de tempo. O auditor

---

também deve estar atento ao fato de que as técnicas de auditoria não são excludentes, mas complementares.

Várias são as técnicas de auditoria que podem ser utilizadas na execução dos trabalhos. Este Manual não tem por objetivo apresentar todas as técnicas existentes, mas sim aquelas mais comumente utilizadas nos trabalhos de auditoria.

---

#### **6.3.5.1 INSPEÇÃO**

A inspeção consiste na verificação de registros, de documentos ou de ativos, que proporcionará ao auditor interno governamental a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou do item examinado. Por meio da inspeção física, o auditor deve: verificar, através do exame visual, o item específico a ser examinado; comprovar que ele realmente existe; avaliar se o item sob exame é fidedigno; apurar a quantidade real existente fisicamente; realizar exame visual a fim de averiguar se o objeto examinado é o que deveria ser e se permanece em perfeitas condições de uso.

Na inspeção física, a evidência é coletada sobre bens tangíveis. Além de ser utilizada para confirmar se um item existe ou está onde deveria estar, essa técnica pode ser utilizada também para verificar os atributos de um objeto, como, por exemplo: o estado de conservação de um bem, o prazo de validade de produtos e os tipos de materiais utilizados. A inspeção física, portanto, não existe por si só. Ela é uma técnica complementar que ajuda o auditor a se certificar de que há uma verdadeira correspondência entre a realidade e os registros da Unidade Auditada e de que os registros estão corretos e seus valores adequados, em função da quantidade e da qualidade do item examinado.

---

### 6.3.5.2 OBSERVAÇÃO

A observação pode ser bastante útil em quase todas as fases da atividade de auditoria. Consiste no exame de processo ou de procedimento executado por outros, normalmente empregados/servidores da Unidade Auditada, com a finalidade de averiguar se o item sob exame opera em conformidade com os padrões (critérios) definidos.

Essa técnica requer do auditor:

- capacidade de julgamento e de constatação visual;
- conhecimento especializado;
- habilidade para perceber eventuais comportamentos e procedimentos destoantes do padrão de execução.

68

Essa técnica requer ainda percepção aguçada para notar as nuances que podem ocorrer no ambiente devido à presença do auditor, tendo em vista ser natural que, quando observado, o indivíduo aja de maneira mais aprovável/adequada do que nas situações em que se encontra mais descontraído. No caso de uma observação dos controles internos de um órgão/entidade, por exemplo, para cujo exame essa técnica costuma ser bastante útil, é possível que os executores da atividade que esteja sendo observada realizem-na de forma mais correta ou mais cuidadosa do que o fariam no seu cotidiano. Essa situação, juntamente com o fato de a observação ser limitada no tempo, representa fragilidades na evidência a ser obtida, motivo pelo qual as provas coletadas por esse meio devem ser corroboradas por outras fontes.

Os elementos da observação são:

- identificação da atividade específica a ser observada;

- 
- observação da sua execução;
  - comparação do comportamento observado com os padrões;
  - avaliação e conclusão.

A observação não deve ser confundida com a inspeção física. O auditor pode, por exemplo, observar a forma como empregados/servidores da Unidade Auditada realizam a contagem anual de estoques. Nesse caso, estará realizando uma observação, cujo objeto são pessoas, procedimentos e processos. O auditor também pode, entretanto, examinar certos itens em estoque, para fazer sua própria avaliação da condição em que eles se encontram. Nesse caso, estará realizando uma inspeção.

---

### **6.3.5.3 ANÁLISE DOCUMENTAL**

A análise documental visa à comprovação das transações que, por exigências legais, comerciais ou de controle, são evidenciadas por documentos, a exemplo de faturas, notas fiscais, certidões, portarias, declarações etc. Tem como finalidade a verificação da legitimidade do documento, mas também da transação.

69

Essa técnica envolve o exame de dois tipos de documentos: internos, produzidos pela própria Unidade Auditada, e externos, produzidos por terceiros.

É necessário que o auditor interno governamental, ao examinar tais documentos, verifique:

- se a documentação é fidedigna e merece confiabilidade (autenticidade);
- se a transação se refere à operação normalmente executada naquele contexto e se está de acordo com os objetivos e normativos da Unidade Auditada (normalidade);

- 
- se a operação e os documentos examinados foram aprovados por pessoa autorizada (aprovação);
  - se os registros foram preenchidos corretamente (datas, destinatários...) e, nos casos de documentos oficiais, se existe o registro em órgão competente (oficialidade).

A análise documental fornece evidência de auditoria com graus de confiabilidade variáveis, que dependem da natureza e da fonte dos registros e, no caso de registros internos, da eficácia dos controles internos.

---

#### **6.3.5.4 CONFIRMAÇÃO EXTERNA (CIRCULARIZAÇÃO)**

A confirmação externa, ou circularização, é a técnica utilizada para a obtenção de declaração formal e independente de partes externas (pessoas, empresas, órgãos fiscalizadores etc.) a respeito de fatos ligados às operações da Unidade Auditada. Serve também para a verificação, junto a fontes externas à Unidade Auditada, da fidedignidade das informações obtidas internamente.

Apesar de ser frequentemente relevante no tratamento de afirmações relacionadas a saldos contábeis e seus elementos, essa técnica não se restringe a este assunto. O auditor pode, por exemplo, solicitar confirmação de termos de contratos ou transações da Unidade Auditada com terceiros ou pode questionar se foram realizadas quaisquer modificações no contrato e, em caso afirmativo, quais são os detalhes relevantes.

A evidência de auditoria obtida pelo auditor como resposta de terceiro (a parte que confirma) deve se apresentar na forma escrita (impresa, eletrônica ou em outra mídia). A depender das circunstâncias, pode ser mais confiável do que a evidência gerada internamente pela Unidade Auditada, haja vista provir de fonte independente.

---

### 6.3.5.5 INDAGAÇÃO

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

Embora ambas as indagações sejam bastante úteis no contexto da auditoria, a entrevista pode ser considerada mais adequada para as situações em que há muitos aspectos a serem esclarecidos, porque facilita e agiliza o fluxo de informações.

Existem diferentes tipos de entrevista:

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

---

Para obter êxito na realização da indagação oral, o auditor deve realizar um planejamento. Nessa etapa, ele deverá:

- obter o conhecimento sobre a Unidade Auditada, sobre a área a ser examinada e também sobre a técnica a ser utilizada;
- listar as informações a serem obtidas;
- construir um roteiro de entrevista com questões objetivas organizadas por ordem de importância;
- selecionar o entrevistado (é interessante levantar informações sobre o entrevistado e a relação que ele tem com o assunto);
- definir o número de entrevistados, se for mais de um;
- marcar a hora e o local da entrevista com antecedência.

72

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

- seja educado, prestativo, discreto e objetivo;
- tenha boa comunicação verbal, disposição para ouvir, empatia no momento da realização da entrevista, além de atitude compreensiva e neutra, ou seja, não deve emitir opiniões (contrárias ou a favor) acerca das colocações do entrevistado;
- esteja atento a informações que possam ser subentendidas;
- apresente comportamento adequado na busca de informações, não estimulando debates/situações polêmicas que possam desviar o foco da entrevista e dificultar a cooperação do entrevistado;
- evite: tom acusatório; declarações não sustentadas por evidências ou que façam o entrevistado se sentir coagido; questionamentos

---

desnecessários, não relacionados com o objeto da auditoria ou ainda o uso excessivo de termos técnicos.

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

- caso seja necessário gravar a entrevista, deverá perguntar ao entrevistado se ele concorda com a gravação antes de iniciar a entrevista;
- cuidar para que o número de entrevistadores seja de, no mínimo, dois, de modo que um possa efetuar anotações, enquanto o outro realiza as perguntas, sobretudo se a entrevista não for gravada, e também para que se resguarde a segurança dos auditores;
- buscar local adequado em que não haja interrupções, barulhos, distrações;
- explicar o objetivo da entrevista;
- após formalizar o resultado da entrevista (reduzido a termo), submetê-lo formalmente ao entrevistado para fins de ratificação, estabelecendo-se um prazo para resposta (o encaminhamento pode ser realizado por e-mail).

73

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

Ainda que não haja divergências, é necessário que o auditor execute outros procedimentos, com a finalidade de obter evidência que ratifique aquelas alcançadas por meio da entrevista. Isso se deve ao fato de as

---

informações obtidas por meio das indagações orais não serem consideradas suficientemente objetivas ou imparciais, inclusive porque, na maioria das vezes, se originam de empregados/servidores da Unidade Auditada, não de fonte independente.

---

#### **6.3.5.6 RECÁLCULO**

A conferência de cálculos, também chamada de recálculo, é uma técnica simples, porém bastante completa. É amplamente utilizada, tendo em vista que grande parte das operações das Unidades Auditadas envolvem valores, números, quantidades e estão sujeitas, portanto, a erro ou a fraude.

Essa técnica consiste na verificação da exatidão matemática de cálculos efetuados pela própria Unidade Auditada ou por terceiros. Pode ser realizada de forma manual ou eletrônica.

74

O auditor deve estar atento ao fato de que a conferência dos cálculos prova apenas a exatidão matemática das operações; para determinar a validade dos algoritmos que compõem as bases examinadas, são necessários outros tipos de testes.

---

#### **6.3.5.7 PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS**

Conforme estabelece a NBC TA 520, os procedimentos analíticos consistem em "avaliações de informações contábeis por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Procedimentos analíticos compreendem, também, o exame necessário de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente dos valores esperados".

---

Os procedimentos analíticos, portanto, constituem uma técnica por meio da qual o auditor avalia informações contábeis (montantes financeiros, quantidades físicas, índices ou percentuais) mediante comparação com parâmetros ou expectativas identificados ou desenvolvidos pelo auditor. Para tanto, poderá utilizar-se de métodos simples a técnicas estatísticas avançadas.

Uma de suas premissas é que as relações entre as informações existem e tendem a se manter, a menos que ocorram situações que provoquem alguma alteração. Podem ser citados como exemplos dessas situações: "transações ou eventos não usuais ou não recorrentes; alterações contábeis, organizacionais, operacionais, ambientais e tecnológicas; ineficiências; ineficácias; erros; fraude; ou atos ilegais."

Os procedimentos analíticos contribuem para a identificação de:

- diferenças inesperadas;
- ausência de diferenças quando esperadas;
- erros em potencial;
- possíveis fraudes ou atos ilícitos;
- outras transações ou eventos incomuns ou não recorrentes.

75

São exemplos de procedimentos analíticos:

- a comparação de informações do período corrente com as expectativas baseadas nas informações de períodos anteriores;
- o estudo das relações entre informações financeiras e não financeiras (por exemplo: gastos registrados com a folha de pagamento comparados com alterações na média de número de funcionários);
- a comparação de determinada informação com expectativas baseadas em informação similar de outra unidade organizacional.

---

Ao se utilizar dessa técnica, é necessário que o auditor avalie a confiabilidade dos dados que lhe estão servindo como base para estabelecer os parâmetros. Para tanto, deve estar atento:

- à fonte dos dados;
- há possibilidade de comparar esses dados com outros oriundos de outras fontes;
- à natureza e à relevância das informações disponíveis;
- à existência e à confiabilidade de controles sobre a elaboração dos dados.

Ao identificar relações inconsistentes entre os dados analisados e os parâmetros estabelecidos, o auditor deverá executar outros procedimentos, como a indagação, por exemplo, a fim de obter as evidências necessárias para a emissão da sua opinião sobre o objeto auditado.

76

---

#### **6.3.5.8 REEXECUÇÃO**

Conforme definição constante da NBC TA 500, "a reexecução envolve a execução independente pelo auditor de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da Unidade Auditada."

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

---

diretamente informações acerca da sua adequabilidade, e da legitimidade e veracidade dos dados.

---

#### **6.3.5.9 RASTREAMENTO E VOUCHING**

Ambas as técnicas se aplicam mais notadamente às auditorias financeiras, mas a lógica que as preside pode ser útil para realizar todos os outros tipos de auditoria.

Consistem basicamente em verificar a correspondência entre lançamentos contábeis e a documentação que lhe serve de base. São executadas, entretanto, em sentido oposto: no **rastreamento**, o auditor primeiramente seleciona documentos que representam transações e, posteriormente verifica se aquelas transações foram de fato registradas no sistema contábil; no **vou Ching**, o auditor seleciona primeiramente as transações e, em seguida, verifica se existe de fato a documentação que lhe serve de base e, por conseguinte, se aquela transação de fato ocorreu.

A primeira ajuda a detectar quantias lançadas a menor nos registros contábeis e, conseqüentemente, permite que o auditor obtenha evidências relacionadas com afirmações de integridade. A segunda possibilita a detecção de lançamentos a maior nos registros contábeis e, por conseguinte, a obtenção de evidências sobre afirmações de existência ou ocorrência.

---

#### **6.3.5.10 CONCILIAÇÕES**

As Conciliações objetivam verificar a compatibilidade entre o saldo das contas sintéticas com aqueles das contas analíticas, no caso de conciliação contábil, ou ainda, o confronto dos registros mantidos pela entidade com os elementos recebidos de fontes externas.

---

### **6.3.5.11 EXAME DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS**

O Exame dos Lançamentos Contábeis é a técnica de auditoria usada para a constatação da veracidade das informações contábeis e fiscais, dentre outras, além de possibilitar levantamentos específicos nas análises, composição de saldos e conciliações.

---

---

### **6.3.5.12 TESTES DE OBSERVÂNCIA E TESTES SUBSTANTIVOS**

Os testes de observância “são aqueles que avaliam o desenho e a efetividade operacional dos controles, ou seja, se os controles realmente impedem ou revelam a ocorrência de falhas nas atividades controladas e se eles estão funcionando da forma estabelecida.”.

Os testes visam a verificar, principalmente, se as atividades de controle:

- estão sendo efetivamente observadas e aplicadas de maneira uniforme;
- estão formalizadas, caso necessário, por meio de políticas e de manuais, por exemplo, permitindo que tais atividades possam ser executadas por outros funcionários;
- encontram-se atualizadas e atendendo aos objetivos da unidade;
- são frequentemente divulgadas e reforçadas junto aos responsáveis pela sua operacionalização, sendo, portanto, aplicáveis;
- são adequadas em relação aos riscos respectivos avaliados.

79

Ao executar os testes de observância, o auditor deve atentar-se a importância de executar procedimentos para obter evidência de auditoria sobre a efetividade operacional dos controles, observando:

- o modo como os controles foram aplicados ao longo do período;
- a consistência dos controles;

- 
- por quem ou por quais meios eles foram aplicados.
  - existência de outros controles, os quais sirvam de suporte para os controles a serem testados.

Já os testes substantivos, segundo a NBC T12, visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informações da Unidade Auditada.

Segundo o que dispõe a IN CGU nº 08/2017, os procedimentos substantivos subdividem-se em:

- **testes de detalhes** (também denominados testes de transações e saldos): se referem ao exame de registros contábeis e das operações/documentos que lhes deram origem, bem como a conformidade dos atos administrativos;
- **procedimentos analíticos substantivos** (também denominados revisões analíticas): envolvem a utilização de comparações para avaliar adequação – comparando, por exemplo, o saldo de uma conta com dados não financeiros a ela relacionados.

80

Os procedimentos substantivos são importantes para a complementação dos testes de observância, visto que possibilitam ao auditor constatar a fidedignidade das operações e registros produzidos pela Unidade Auditada.

Dessa forma, uma aplicação do teste de observância seria a verificação da efetiva aplicação, pela Unidade Auditada, de um controle estabelecido.

Já uma aplicação do teste substantivo seria a verificação dos dados obtidos nos sistemas da Unidade Auditada com os documentos que lhes deram origem.

---

### **6.3.6 MATRIZ DE ACHADOS**

A matriz de achados de auditoria é um documento auxiliar para a estruturação dos achados e registro dos critérios e situações verificadas pela equipe de auditoria. Ela é estruturada em formato de tabela, em que as colunas correspondem aos componentes dos achados e a outros conteúdos úteis para a compreensão das respostas às questões de auditoria e para o auxílio à posterior elaboração da comunicação dos resultados.

Essa matriz deve ser elaborada concomitantemente à realização dos testes e à formação da opinião da equipe sobre as respostas às questões de auditoria, permitindo estruturar o resultado do trabalho da equipe baseado nas informações e evidências obtidas.

O principal objetivo da matriz é organizar os achados de auditoria em um documento único que apresente, de forma sintética, as informações que compõem os achados, o que propicia uma visão geral do trabalho realizado, facilitando as discussões internas e a supervisão.

81

Para alcançar o objetivo de estruturação de informações e evidências, é necessário que a matriz de achados contenha os critérios e situações que a equipe de auditoria julgou estarem em conformidade com base nos testes aplicados e no julgamento profissional.

Assim, a matriz organizará todos os critérios verificados pela equipe de auditoria, bem como suas conclusões e evidências. Para os casos de desconformidade com os critérios estabelecidos, outras informações devem ser apuradas, como causa e efeito, para que se obtenha uma melhor compreensão da situação e do tipo de recomendação que será proposta.

---

Para os demais casos, nas situações de conformidade, a equipe de auditoria também deve preencher a matriz, registrando que essas situações e critérios foram verificados e se concluiu pela sua conformidade.

---

#### 6.3.6.1 ESTRUTURA DA MATRIZ DE ACHADOS DE AUDITORIA

A matriz de achados deve conter, pelo menos, as seguintes informações (colunas) para cada aspecto verificado (linhas):

- **Critério:** padrão utilizado para determinar se o objeto auditado atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado;
- **Situação:** descrição da situação existente, deixando claro os fatos encontrados e o período de ocorrência dos fatos;
- **Evidência:** descrição dos resultados da aplicação dos procedimentos de auditoria e, posteriormente, dos métodos de análise dos dados para a produção das evidências. Ou seja, as informações utilizadas pela equipe de auditoria para embasar a opinião de que o objeto está ou não de acordo com os critérios aplicáveis.
- **Descrição:** sintetização da situação encontrada. Trata-se do título que será utilizado nos relatórios de conclusão, e deve ser elaborado de modo a direcionar a atenção do leitor;
- **Causa (s):** é a razão da existência da diferença entre o critério e a condição, ou seja, entre a situação esperada e a encontrada. Explica por que a situação encontrada existe. Pode ser relacionada à operacionalização ou à concepção do objeto de auditoria, ou estar fora do controle ou da influência do gestor da Unidade Auditada. A identificação das causas requer evidências e análises robustas;

- **Efeito (s):** consequências relacionadas às causas e aos correspondentes achados. Avalia quais foram ou podem ser as consequências para o Órgão/Entidade, para o erário público ou para a sociedade;
- **Documentos:** listagem dos documentos utilizados como fontes para as descrições dos itens anteriores, principalmente as fontes das evidências;
- **Encaminhamento:** Tratamento das origens dos problemas diagnosticados. Define as ações que levam ao bom desempenho da unidade. Especifica as melhorias esperadas com as ações.

Ressalta-se que, caso a situação encontrada esteja em conformidade com o critério verificado, deve-se proceder ao preenchimento apenas dos campos: critério, situação atual, evidências e documentos. Não é necessário, neste caso, o preenchimento dos campos: descrição, causas, efeitos e encaminhamento.

83

**Quadro 3 – Modelo matriz de achados**

<b>MATRIZ DE ACHADOS</b>							
<b>UNIDADE AUDITADA:</b>							
<b>OBJETIVO GERAL DA AUDITORIA:</b> Breve descrição do objeto e do problema de auditoria que pretende solucionar a partir das questões levantadas.							
<b>Critério</b>	<b>Situação</b>	<b>Evidência</b>	<b>Descrição</b>	<b>Causa (s)</b>	<b>Efeito (s)</b>	<b>Documentos</b>	<b>Encaminhamento</b>

### 6.3.7 PAPÉIS DE TRABALHO

Papéis de trabalho (ou documentação de auditoria) são os documentos que suportam o trabalho de auditoria, contendo o registro das informações utilizadas pelos auditores internos governamentais, das verificações realizadas e das conclusões a que chegaram.

---

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

Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciar a compreensão do planejamento, da natureza e da extensão do trabalho, bem como para suportar as conclusões alcançadas. Dessa forma, as análises realizadas e as evidências produzidas ou coletadas pelos auditores internos governamentais em decorrência dos exames devem ser devidamente documentadas em papéis de trabalho.

84                    Constituem objetivos dos papéis de trabalho:

- auxiliar no planejamento, na execução e na supervisão dos trabalhos de auditoria;
- fornecer suporte para os resultados do trabalho de auditoria;
- documentar o cumprimento dos objetivos e do programa de trabalho;
- dar suporte à precisão e à integridade do trabalho realizado;
- servir como base para o Plano de Auditoria e Controle Interno da UCCI;
- facilitar revisões por parte de terceiros.

---

### **6.3.7.1 ELABORAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO**

O auditor interno governamental é responsável por elaborar os papéis de trabalho relativos às atividades que lhes forem atribuídas no trabalho de auditoria.

Também devem compor os papéis de trabalho os documentos por meio dos quais a supervisão dos trabalhos é exercida, que podem ter sido produzidos pelo próprio supervisor ou por outrem, porém devem estar assinados, rubricados ou aprovados eletronicamente por este.

A documentação deve ser levantada e organizada ainda durante a realização do trabalho, pois tende a ser mais precisa e completa do que aquela elaborada posteriormente.

Essa documentação deve permitir que um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entenda a natureza, a época, o escopo e os resultados dos testes executados, as evidências de auditoria obtidas para fundamentar as conclusões e as recomendações da auditoria, o raciocínio por detrás de todas as questões relevantes e as respectivas conclusões.

85

---

### **6.3.7.2 ATRIBUTOS**

As evidências coletadas e produzidas pelos auditores internos governamentais devem se constituir de informações suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis.

Além desses atributos, outros também são considerados importantes na elaboração e na organização dos papéis de trabalho, quais sejam: a concisão, a clareza e a completude.

---

A **concisão** revela um aspecto do uso econômico e objetivo das informações. O preenchimento de arquivos com material supérfluo, por exemplo, irá desfocar a equipe do objetivo do trabalho e levar ao uso ineficiente do tempo destinado à auditoria. Dessa forma, os papéis de trabalho não devem conter mais informações do que o necessário, e o auditor deve ter em mente que nem todos os assuntos precisam ser documentados. É importante que os auditores internos governamentais não confundam papel de trabalho com simples cópias de documentos. Essas, para se constituírem em papéis de trabalho, deverão ensejar observações e sustentar as evidências obtidas ao longo do processo de auditoria.

Para garantir o equilíbrio na coleta e na produção de papéis de trabalho, o auditor deve orientar-se pelos procedimentos formais da UCCI, sem deixar de fazer uso do ceticismo e de exercer seu julgamento profissional.

86

A **clareza** está presente quando os documentos de auditoria são facilmente compreendidos e utilizados, especialmente na supervisão e na etapa de revisão do trabalho. A clareza é reforçada, por exemplo, quando os documentos de auditoria apresentam uma lista de abreviaturas e um glossário com os principais termos utilizados.

A **completude** é também um atributo relevante, tendo em vista que a documentação deve suportar todas as informações contidas no relatório de auditoria, ou em outra forma de comunicação dos resultados, além de indicar o que foi realizado e até mesmo o que não foi abordado no contexto dos trabalhos.

Os auditores devem considerar, ainda, que explicações verbais podem ser utilizadas para esclarecer informações contidas na documentação de auditoria,

---

mas que não representam, por si só, embasamento adequado para o trabalho ou para as conclusões obtidas.

Uma boa prática consiste em os auditores prepararem e manterem, como parte da documentação de auditoria, um resumo que descreva os assuntos significativos identificados durante a auditoria e como eles foram tratados. Tal resumo pode facilitar a supervisão e a revisão dos papéis de trabalho.

---

### **6.3.7.3 CLASSIFICAÇÃO**

Os papéis de trabalho se classificam em permanente e corrente. Essa classificação facilita a organização, o arquivamento e a futura utilização desses documentos.



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

São exemplos de papéis de trabalho permanentes, entre outros:

- estatuto ou regimento interno da Unidade Auditada;
- dados históricos;
- fluxograma de procedimentos operacionais;

- 
- organograma;
  - relação de dirigentes e responsáveis;
  - legislação específica aplicável;
  - normas, estatutos e resoluções;
  - relatórios de auditoria de exercícios anteriores.

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

Exemplos de papéis de trabalho correntes incluem, entre outros:

- documentos de planejamento;
- solicitações de auditoria, bem como as respectivas respostas;
- relatos de visitas ou inspeções realizadas;
- informação acerca da amostra e do percentual de cobertura dos exames;
- registros dos itens dos testes de auditoria realizados e das análises e conclusões obtidas;
- evidências dos achados de auditoria;
- atas de reuniões realizadas;
- relatório de auditoria e demais peças produzidas (parecer, certificado);
- documentos de comunicação de resultados, tais como avisos, memorandos e ofícios.

---

O responsável pela auditoria pode instituir a diferenciação dos papéis de trabalho em permanentes e correntes de modo a racionalizar tanto a pesquisa quanto a guarda das informações. Para maior eficiência, os papéis de trabalho do tipo permanentes não devem ser duplicados nos arquivos relativos às correntes, devendo ser conservados em um único local. Referências cruzadas adequadas tornarão tais duplicações desnecessárias.

---

#### **6.3.7.4 ESTRUTURA**

Os auditores internos devem ser orientados em relação ao que deve e ao que não deve constar nos papéis de trabalho, observando que a forma, o conteúdo e a extensão da documentação da auditoria podem ser influenciados por vários fatores, tais como:

- tamanho e complexidade do objeto auditado;
- natureza dos procedimentos de auditoria a serem executados;
- riscos de distorção relevante identificados;
- importância da evidência de auditoria obtida;
- natureza e extensão das exceções identificadas;
- metodologia e ferramentas de auditoria utilizadas.

89

Além disso, o responsável pela auditoria deve orientar os demais membros para que o conjunto da documentação de determinado trabalho de auditoria compreenda, no mínimo:

- o objetivo do trabalho;
- a documentação relativa ao planejamento, incluindo a análise preliminar do objeto, o escopo, o programa de trabalho (e alterações aprovadas), a alocação da equipe, indicação do responsável pelo trabalho e a matriz de planejamento;

- 
- os entendimentos firmados no âmbito de trabalhos compartilhados, se for o caso;
  - os entendimentos firmados no âmbito de trabalhos de consultoria, se for o caso;
  - os resultados dos testes de auditoria realizados;
  - as conclusões do trabalho e as evidências que as suportam;
  - o relatório de auditoria ou outra forma de comunicação dos resultados;
  - os documentos enviados para a Unidade Auditada;
  - os documentos recebidos da Unidade Auditada;
  - as verificações realizadas no processo de supervisão e outras salvaguardas de controle de qualidade realizadas.

90

Adicionalmente, para facilitar a elaboração, a organização e, sobretudo, a supervisão dos papéis de trabalho, o Coordenador de Controle Interno do Município pode instituir requisitos gerais, tais como, utilização de documentos padronizados.

---

### **6.3.8 SUPERVISÃO**

A supervisão tem como finalidade assegurar o atingimento dos objetivos do trabalho e a qualidade dos produtos e será exercida pelo Coordenador de Controle Interno do Município.

A supervisão deve ser realizada por meio de um processo contínuo de acompanhamento das atividades, que abrange todas as fases da auditoria, com a finalidade de assegurar a qualidade do trabalho, o alcance dos objetivos e o desenvolvimento da equipe.

---

A intensidade da supervisão pode variar de acordo com alguns fatores, tais como, conhecimento e capacidade profissional dos membros da equipe de auditoria e grau de complexidade do trabalho.

Atribuições relativas à função de supervisão dos trabalhos geralmente compreendem:

- definir a equipe de auditoria, de forma a garantir a proficiência coletiva;
- indicar o coordenador de equipe;
- garantir que a auditoria seja realizada de acordo com as normas e práticas de auditoria aplicáveis;
- interagir com a equipe e instruí-la, durante todo o trabalho de auditoria, inclusive na fase de planejamento, promovendo oportunidades de desenvolvimento dos auditores;
- em conjunto com a equipe e o coordenador, elaborar cronograma para o trabalho de auditoria e zelar pelo seu cumprimento;
- conduzir a elaboração do programa de trabalho, promovendo a participação e a interação da equipe de auditoria;
- aprovar o programa de trabalho e autorizar eventuais alterações;
- garantir o cumprimento do programa de trabalho e o alcance dos objetivos;
- confirmar se as evidências suportam os achados, as conclusões e as recomendações elaboradas pela equipe;
- revisar os papéis de trabalho e certificar-se de que foram devidamente elaborados e de que sustentam os achados e as conclusões alcançadas pela equipe;

- 
- assegurar a qualidade dos produtos e das comunicações e, se necessário, solicitar aos auditores evidências adicionais ou esclarecimentos;
  - sempre que possível, conduzir as reuniões de abertura e as que tenham como finalidade discutir os achados e as possíveis soluções com os representantes da Unidade Auditada;
  - manter a confidencialidade e a segurança de informações, dados, documentos e registros;
  - garantir que haja evidências da realização do trabalho de supervisão.

## 6.4 RELATÓRIOS E DIVULGAÇÃO

92

O relatório é o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe comunica o objetivo e as questões de auditoria, o escopo e suas limitações, o método usado, os achados de auditoria, as conclusões e a proposta de encaminhamento.



O objetivo deste capítulo é estabelecer padrões e apresentar diretrizes para elaboração de relatórios de auditoria, que favoreçam a racionalização do processo.

---

#### **6.4.1 ORIENTAÇÕES GERAIS PARA ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO**

A elaboração do relatório de auditoria deve seguir as seguintes orientações gerais:

- ser conduzida como processo contínuo;
- considerar a perspectiva do leitor;
- basear-se na matriz de achados.

A elaboração do relatório deve ser vista como um processo contínuo de formulação, teste e revisão de ideias sobre o objeto da auditoria. A equipe de auditoria deve começar a escrever o relatório já no início da etapa de planejamento, quando deve ser elaborada a visão geral preliminar do objeto. A estrutura, a visão geral e algumas informações preliminares já podem ser incluídas no arquivo que dará origem ao relatório. À medida que o trabalho progride, o relatório preliminar de auditoria toma forma.

93

Ao longo da auditoria, a análise de dados e informações envolve ponderar argumentos e afirmações, consultar especialistas, fazer comparações e análises. Notas e observações são organizadas de forma estruturada (na matriz de achados) e, à medida que discussões internas e externas progredirem, o texto é rascunhado, avaliado e reescrito, detalhes são conferidos e conclusões discutidas. Como trabalho coletivo, devem ser estabelecidos prazos para a entrega de trechos intermediários pelos responsáveis pela redação do relatório.

Ao longo de todas as fases da auditoria, a ênfase deve estar na produção do relatório final. Por um lado, de nada adianta realizar um excelente trabalho de planejamento e execução das auditorias, se o relatório não for capaz de comunicar sua mensagem de forma efetiva. Por outro, não é possível elaborar um relatório de qualidade se o plano de auditoria não for consistente ou se as

---

evidências coletadas não forem robustas. Questões como o benefício potencial da auditoria, possíveis recomendações e determinações, bem como a argumentação convincente sobre as conclusões devem ser consideradas ao longo de todas as etapas da auditoria.

Tendo em vista a grande quantidade de informações obtidas durante a auditoria, é importante que, antes de iniciar a redação dos capítulos principais do relatório, a equipe destine tempo para planejá-lo. Esse momento demandará que a equipe tome decisões sobre quais são os pontos de maior relevância do trabalho, considerando os objetivos da auditoria e o valor que possam agregar à resolução do problema auditado.

O instrumento usado para organização dos principais elementos do relatório é a matriz de achados. A matriz é base para discussão sobre a estrutura do texto entre os integrantes da equipe de auditoria, bem como para discussão com o Coordenador de Controle Interno do Município.

94

O fato de que a redação do relatório normalmente é compartilhada pelos integrantes da equipe de auditoria reforça a necessidade de se dispor de instrumento que apoie a elaboração do relatório. É natural que cada integrante da equipe tenha um estilo próprio de redigir. Por isso, torna-se necessário que todos discutam previamente a estrutura e a forma de apresentação das informações e que seja feita revisão por uma pessoa com vistas a uniformizar forma e estilo.

O uso de imagens em qualquer parte do relatório merece esclarecimentos. É importante verificar se as imagens são adequadas para divulgação pública. Por exemplo, a imagem não pode revelar segredo de negócio, retratar local de acesso restrito, focar a fisionomia de pessoas, permitindo sua identificação. As imagens devem ser de propriedade da UCCI

---

ou de livre distribuição, de preferência produzidas pela equipe durante a auditoria.

A aderência às orientações e aos padrões de elaboração, bem como a construção de entendimentos comuns por meio de discussões durante a auditoria, diminui a possibilidade de os textos produzidos ficarem muito díspares. É desejável que a equipe se mantenha mobilizada até que tenha sido finalizada a redação do relatório preliminar, realizando nesse período a revisão cruzada dos textos elaborados. Esses cuidados tornarão mais eficiente o trabalho final do coordenador da equipe, a quem cabe conferir ao trabalho unidade de forma e estilo.

---

#### **6.4.1.1 ESTILO DE REDAÇÃO**

A equipe deve adotar algumas características de redação para garantir que o relatório seja elaborado de acordo com os requisitos aplicáveis:

- Apresente evidências e articule argumentos de forma lógica;
- Crie coesão textual por meio do sequenciamento lógico das ideias e do uso de conectivos adequados;
- Apresente fatos de forma precisa;
- Distinga fatos de opiniões;
- Use linguagem isenta de qualquer conotação tendenciosa ou ambígua;
- Prefira usar a ordem direta (sujeito, verbo, objeto e complementos), evitando orações intercaladas, parêntesis e travessões;
- Use linguagem impessoal;
- Complemente o texto com figuras, fotografias, gráficos, diagramas, mapas, caixas de texto e tabelas;

- 
- Apresente exemplos;
  - Use frases curtas;
  - Defina termos técnicos;
  - Evite o uso de sinônimos para designar as mesmas coisas. Diferentemente de um texto literário, no relatório devem-se usar os mesmos termos do início ao fim.
  - Evite abreviaturas e jargões.
  - Defina o significado das siglas na lista correspondente e use o nome por extenso na primeira vez em que aparecerem no texto.
  - Evite termos eruditos e expressões em outros idiomas que tenham equivalente em português.
  - Observe o paralelismo, em especial ao relacionar elementos em itens.

Na redação dos relatórios, devem ser evitadas orações intercaladas, parênteses e travessões, bem como períodos longos que se estendem por diversas linhas. Esse cuidado facilita a compreensão e torna a leitura mais acessível e agradável. Do mesmo modo, não é recomendável construir longos trechos descritivos que não acrescentem informação útil à fundamentação dos argumentos. Os relatos não precisam incluir todas as situações encontradas, cujo registro fica preservado nos papéis de trabalho. Deve-se dar maior importância aos pontos centrais da argumentação. A observância dessas recomendações é fundamental para que o relatório não fique muito longo.

Quando se fizer referência a outra parte do mesmo documento, deve-se mencionar o número do parágrafo, figura ou tabela. A citação da página ou o uso de expressões como “a seguir” ou “anterior” para referir-se a tabelas e figuras pode ensejar confusão para o leitor, bem como prejudicar o trabalho posterior

---

de editoração do texto para eventual publicação, logo não devem ser empregados.

---

#### 6.4.1.2 REQUISITOS DO RELATÓRIO

Na elaboração dos relatórios é necessário observar os requisitos de completude, clareza, concisão, convicção, exatidão, relevância, tempestividade e objetividade. O significado de cada um desses requisitos é apresentado a seguir.

**Compleitude** – Para ser completo, o relatório de auditoria deve incluir todas as informações e argumentos necessários para abordar os objetivos e as questões de auditoria, e ser suficientemente detalhado para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões da auditoria. É muito importante que o relatório contenha evidências suficientes e apropriadas para embasar os achados e as conclusões. As relações entre objetivos, critérios, achados e conclusões precisam ser verificáveis, bem como expressas de forma clara e completa.

**Clareza** – Ter clareza significa produzir texto que seja de fácil compreensão para o leitor informado. É mais provável que um relatório de auditoria aumente seu impacto se for de fácil leitura. Devem ser incluídas todas as informações e argumentos necessários para abordar os objetivos e questões de auditoria, de forma suficientemente detalhada para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões. Deve-se também apresentar os dados de diversas maneiras, incluindo gráficos, diagramas, mapas, fotografias, caixas de texto.

**Concisão** – Ser conciso significa produzir texto que não seja mais extenso do que o necessário para transmitir a mensagem e fundamentar as conclusões. Por concisão, deve-se dar preferência a citações indiretas no lugar de longas

---

transcrições de textos originais, resumindo-se as informações que se deseja transmitir. A análise de temas muito complexos pode requerer relatórios mais longos, mas relatórios completos e ao mesmo tempo concisos são mais úteis ao leitor e têm maior probabilidade de serem lidos. O padrão é que o relatório de auditoria deve se limitar a trinta páginas, da introdução à proposta de encaminhamento, exceto quando estiverem presentes achados de alta complexidade ou em grande número.

**Convicção** – Para ser convincente, o relatório de auditoria deve ser logicamente estruturado e apresentar clara relação entre objetivos, questões, critérios, achados, conclusões, recomendações e determinações de auditoria. Os achados devem ser apresentados de maneira persuasiva articulando-se as conclusões e propostas de forma que elas decorram logicamente ou analiticamente dos fatos e argumentos apresentados. Ser convincente também significa expor os achados e as conclusões com firmeza, evitando expressões que transmitam insegurança e dúvida para o leitor. A informação apresentada deve convencer os leitores sobre a validade dos achados, a razoabilidade das conclusões e os benefícios decorrentes da implementação das propostas. O relatório deve ser convincente de modo que as deliberações da UCCI ganhem apoio dos atores capazes de influenciar na gestão do objeto auditado, sejam implementadas e gerem melhorias de desempenho em benefício da sociedade.

**Exatidão** – Exatidão exige que evidências, achados e conclusões sejam corretamente apresentados. A exatidão assegura que o relatado é crível e confiável. Também deve ser baseado em fatos e conter, de maneira clara, as fontes, métodos e pressupostos. Uma imprecisão no relatório pode lançar dúvida sobre a validade de todo o trabalho e desviar a atenção de pontos importantes. Exatidão também significa que sejam descritos corretamente o escopo e a metodologia, bem como apresentados os achados e as conclusões de forma consistente com o escopo da auditoria. Além disso, o relatório deve informar

---

sobre a qualidade dos dados e o grau de precisão das estimativas, de modo que fiquem claras as limitações encontradas e as inconsistências observadas.

**Relevância** – expor apenas o que tem importância, considerando os objetivos da auditoria, e que possa agregar valor. Devem-se evitar longos trechos descritivos que não acrescentam informação necessária à fundamentação dos argumentos. Os relatos não precisam incluir todas as situações encontradas, cujo registro fica preservado nos papéis de trabalho.

**Tempestividade** – Para agregar valor, o relatório deve fornecer informações relevantes e a tempo de responder às necessidades dos usuários previstos. O relatório de auditoria deve ser emitido no prazo previsto, sem comprometer a qualidade, e conter informação atualizada para que possa subsidiar órgãos auditados, Poder Legislativo, formuladores de políticas e demais atores interessados, no aperfeiçoamento de suas atividades.

99

**Objetividade** – Significa que o relatório deve ser imparcial, equilibrado e neutro, em termos de conteúdo e tom. As auditorias devem dar uma visão equilibrada do tema, apresentando não apenas deficiências, mas também, quando for o caso, achados com resultados positivos e boas práticas. Os achados devem ser formulados de modo construtivo e equilibrado. O auditor deve estar atento ao risco de exagero e ênfase excessiva no desempenho deficiente. Durante a condução da auditoria, há alguns aspectos da objetividade que podem se refletir no relatório. Por exemplo: a estratégia metodológica definida para a auditoria deve assegurar que a seleção dos fatos investigados e apresentados no relatório não seja enviesada; os fatos devem ser registrados de acordo com a sua relevância para o escopo da auditoria. Fatos relevantes não devem ser excluídos, nem pequenas falhas devem ser exageradas; a apresentação de fragilidades e achados críticos deve ocorrer de modo que induza a correção, bem como aperfeiçoe sistemas e diretrizes

---

internas. Explicações, principalmente do auditado, devem ser buscadas e analisadas criticamente.

---

### **6.4.1.3 RECOMENDAÇÕES**

As recomendações consistem em propostas de ações apresentadas às Unidades Auditadas, visando a corrigir as não conformidades, tratar riscos e aperfeiçoar processos de trabalho e controles.

Em linhas gerais, recomendações são as orientações sobre as providências mediatas ou imediatas que podem ser apresentadas ao gestor responsável para solucionar as irregularidades ou impropriedades constatadas pela equipe de auditoria nos trabalhos ou nas ações internas de controle.

As recomendações originam-se dos achados de auditoria de não-conformidades, mas não há a obrigatoriedade de que seja elaborada uma recomendação para cada constatação. É possível haver uma única recomendação vinculada a vários achados ou ainda, um achado de não-conformidade sem recomendação a ele vinculada.

Cada recomendação deve ser emitida tendo em mente sua eficácia, ou seja, o benefício (impacto) advindo de sua implementação.

#### **6.4.1.3.1 CARACTERÍSTICAS DESEJÁVEIS A UMA RECOMENDAÇÃO**

---

A equipe deve observar as seguintes características na elaboração de uma recomendação de auditoria.

---

#### **6.4.1.3.1.1 ATUAR NA CAUSA RAIZ**

---

A partir dos achados de auditoria, é desejável que a equipe identifique a origem do problema ou da irregularidade encontrada. Esse enfoque permite que a recomendação alcance maior eficácia, pois a ação passa a ser preventiva ao invés de corretiva. Um sinal de que a recomendação está direcionada à causa raiz é a perspectiva por efeitos mais amplos, gerando impactos em objetos similares e por um maior período de tempo.

#### **6.4.1.3.1.2 SER VIÁVEL E PRÁTICA**

---

A recomendação deve conter ações viáveis de implementação, não abarcando restrições legais, financeiras, técnicas ou outras.

#### **6.4.1.3.1.3 BOA RELAÇÃO CUSTO-BENEFÍCIO**

---

Na medida do possível, deve-se analisar se o custo da implementação de uma recomendação é menor que o benefício esperado, ou seja, se a implementação da recomendação traz resultados mais vantajosos à unidade considerando o custo associado.

Para verificar a vantagem, é necessário ponderar se os recursos a serem utilizados compensam o resultado que se quer obter.

#### **6.4.1.3.1.4 CONSIDERAR ALTERNATIVAS**

---

Em consonância com a análise de custo-benefício, deve-se levar em conta as diferentes alternativas para se obter o resultado almejado. Assim, para um determinado achado de auditoria, é preciso verificar as diversas possibilidades levantadas pela equipe de auditoria, incluindo aquelas eventualmente sugeridas pela própria Unidade Auditada, levando em

---

consideração as características desejáveis a uma recomendação, aqui apresentadas.

A consideração de alternativas pode ser realizada a partir do foco na causa raiz, na causa próxima, no próprio objeto, ou ainda, na remediação de consequências, sendo que algumas alternativas podem ter efeitos complementares, ou até sobrepostos.

#### **6.4.1.3.1.5 SER MONITORÁVEL**

---

Para ser monitorado, é necessário que o objetivo da recomendação seja verificável (após transcorrido determinado prazo) através de evidências concretas.

#### **6.4.1.3.1.6 SER DIRECIONADA**

---

Para buscar a efetividade da implementação da recomendação, é necessário que seja indicada a área ou o cargo do agente responsável pela implementação das recomendações.

#### **6.4.1.3.1.7 SER DIRETA (SER CLARA)**

---

A recomendação deve ser redigida de maneira clara, objetiva e sucinta no produto de auditoria, ficando explícita a ação a ser realizada pela Unidade Auditada.

Para tanto, expressões de ponderação como “pode ser realizado”, “especialmente”, “preferencialmente”, e demais formas lacônicas, prejudicam a objetividade, e, portanto, devem ser evitadas.

Contribui também para a clareza, a elaboração de recomendação com ação direcionada a um objetivo específico. Caso contrário, a recomendação

---

com ações elencadas para resolver diversos aspectos do achado tem o seu entendimento confuso e de difícil aplicação e, por consequência, pode comprometer a característica de ser monitorado.

#### **6.4.1.3.1.8 SER ESPECÍFICA**

---

Ao elaborar a recomendação, deve-se direcionar as ações e o resultado que se espera, informando o que deve ser feito e o resultado a ser alcançado. No entanto, deve-se evitar o apego à forma (ou ao meio) como a Unidade Auditada buscará atender a recomendação, pois isso, muitas vezes, acaba interferindo na liberdade de escolha que tem o gestor para adotar a medida mais cabível e adequada à realização do objetivo da recomendação.

#### **6.4.1.3.1.9 SER SIGNIFICATIVA**

---

É necessário que os achados e, por consequência, as recomendações, sejam relevantes para a gestão da Unidade, com vistas à melhora do alcance dos resultados da Unidade Auditada, através do aprimoramento da eficiência dos gastos, das operações, dos controles internos e/ou da observância das normas aplicáveis.

103

#### **6.4.1.3.1.10 SER POSITIVA**

---

Refere-se à elaboração de recomendações de forma a indicar o que deve ser feito, ao invés do que não se deve fazer. Esta característica está relacionada à clareza e à capacidade de convencimento da recomendação emitida.

---

#### 6.4.1.3.1.11 SER CONVINCENTE

---

Trata-se da utilização de elementos persuasivos na elaboração da recomendação, como a citação de fatos bem identificados, a finalidade ou o reconhecimento das medidas adotadas anteriormente pela Unidade Auditada.

Cabe à equipe de auditoria ponderar acerca das informações suficientes e relevantes para que a Unidade Auditada perceba a importância da tomada de ação relacionada.

---

#### 6.4.2 RELATÓRIO PREVENTIVO

O **Relatório Preventivo** é um documento eventualmente emitido pela equipe de auditoria, ainda no decorrer da execução dos trabalhos, para comunicar irregularidades/fragilidades identificadas que demandem providências imediatas a serem adotadas pela Unidade Auditada, considerando que aguardar a finalização dos trabalhos para comunicar o(s) achado(s) poderá resultar em dano ao Município e/ou ao patrimônio de terceiros ou, ainda, que coloquem em risco a segurança de pessoas. Dessa forma, trata-se de um produto intermediário e eventual da auditoria.

Além dos achados de não-conformidade identificados pela equipe, deverá conter também solicitação para que a Unidade Auditada apresente, para cada um dos achados:

- a sua manifestação, com as eventuais justificativas ou a concordância com as conclusões da equipe;
- o plano de providências, com as medidas adotadas (ou a serem adotadas) pela Unidade para os achados apontados;
- o prazo para implementação do referido plano de providências.

---

### **6.4.3 RELATÓRIO PRELIMINAR**

O Relatório Preliminar de Auditoria apresenta os achados de auditoria de não-conformidade à Unidade Auditada, para que esta tenha a oportunidade de se manifestar acerca das não-conformidades apontadas e de propor soluções aos problemas identificados pela equipe.

Esse relatório é, via de regra, a primeira comunicação formal dos achados de auditoria, por isso a importância de que todos os achados estejam embasados nas evidências encontradas e possuam, em sua fundamentação, os seus quatro componentes (vide item 6.3.2.2).

Desse modo, a Unidade Auditada pode, se for o caso, manifestar-se discordando da opinião dos auditores, trazendo justificativas que apontam eventuais falhas de entendimento, erros de interpretação ou fragilidades das evidências, levando a equipe de auditoria a rever seu posicionamento ou a embasá-lo de forma mais consistente. Por outro lado, a Unidade Auditada pode concordar com os achados de auditoria, corroborando a opinião da equipe de auditoria.

105

Assim, as finalidades do Relatório Preliminar de Auditoria são:

- Comunicar os achados de auditoria à Unidade;
- Oportunizar que a Unidade Auditada se manifeste sobre a opinião da equipe, seja para apresentar eventuais justificativas e informações adicionais, ou para expressar sua concordância com os achados relatados;
- Estimular a busca de soluções pela Unidade, mediante solicitação de um plano de providências que possibilite o saneamento dos problemas verificados.

---

O Relatório Preliminar de Auditoria é assinado pela Equipe de Auditoria e será submetido ao Coordenador de Controle Interno do Município para aprovação, sua estrutura contém os seguintes tópicos:

- Folha de rosto;
- Introdução, contendo o objeto e objetivo da auditoria, a deliberação que originou a fiscalização, a menção à observância dos padrões de auditoria e, se houver, as limitações inerentes à auditoria;
- Os resultados dos procedimentos de auditoria contendo os achados de auditoria descritos com critérios, condição, causa, efeito, eventual ação corretiva tomada no curso da auditoria e a fonte do recurso, quando for o caso;
- Conclusão contendo avaliação quanto ao alcance do objetivo da auditoria, síntese dos achados de auditoria, recomendações e as opiniões que entender necessárias;
- Anexos do Relatório, se houver.

106

Existindo achados de auditoria desfavoráveis, o Coordenador de Controle Interno do Município ou a quem este delegar, encaminhará o Relatório Preliminar de Auditoria ao titular da unidade auditada e, quando for o caso, a outras partes interessadas e responsáveis, para manifestação de esclarecimentos, justificativas e/ou adoção de providências com vistas à devida correção, no prazo de 15 (quinze) dias, contados do recebimento do respectivo Relatório, ressalvadas as situações que motivem a fixação de prazo diferenciado.

---

#### **6.4.4 COMENTÁRIOS DOS GESTORES E ANÁLISE DA EQUIPE**

---

A unidade técnica deve diligenciar para que os auditados apresentem seus comentários escritos sobre o relatório preliminar, fixando prazo compatível. A remessa do relatório constitui etapa procedimental com o objetivo de permitir à equipe de auditoria o aprimoramento da qualidade e da eficácia das deliberações. Não se trata, portanto, de etapa processual ou de exercício de direito de defesa (contraditório).

O encaminhamento da versão preliminar do relatório de auditoria para que os gestores apresentem seus comentários contribui para a melhoria da qualidade dos trabalhos, pois os auditados podem analisá-lo e oferecer outra perspectiva, bem como possibilita o esclarecimento de pontos obscuros, a correção de informações imprecisas ou inconsistentes, e o aperfeiçoamento das medidas propostas.

A regra é submeter o relatório preliminar aos comentários dos gestores com todos os elementos do relatório final, exceto, obviamente, o apêndice de comentários dos gestores e análise da equipe. A unidade técnica poderá, excepcionalmente, deixar de incluir a proposta de encaminhamento no relatório preliminar, caso seu conhecimento pelos gestores coloque em risco o alcance dos objetivos da auditoria. Essa situação deve estar justificada nos papéis de trabalho da auditoria.

107

Os gestores devem ser informados sobre o caráter sigiloso do relatório preliminar. A cópia do relatório a ser encaminhada deve conter marca d'água na diagonal de todas suas páginas com a palavra "**SIGILOS**".

O ofício de diligência deve, ainda, solicitar aos gestores que encaminhem seus comentários contemplando a perspectiva dos dirigentes e as ações corretivas que pretendem tomar, bem como avaliação sobre as propostas de determinação e/ou recomendação formuladas, informando sobre as consequências práticas de sua implementação e eventuais alternativas.

---

A equipe de auditoria deve analisar os comentários oferecidos, documentando em papel de trabalho. A análise examinará individual e detidamente os elementos trazidos pelos gestores, avaliará a necessidade de rever pontos do relatório e/ou apresentará argumentos para manter posições, caso discorde dos gestores.

Quando os auditados fornecerem novas informações ao apresentarem seus comentários, a equipe deverá avaliá-las, segundo os padrões aplicáveis às evidências, antes de incorporá-las ao relatório. Caso as novas informações e argumentos dos auditados sejam importantes para esclarecer pontos do relatório ou sejam suficientes para alterar o entendimento da equipe, as modificações serão feitas nos capítulos principais do relatório.

Pode ser necessário revisar os papéis de trabalho da auditoria, após as alterações feitas no relatório em função dos comentários dos gestores.

108

---

#### **6.4.5 RELATÓRIO CONCLUSIVO**

A equipe de auditoria analisará os esclarecimentos, justificativas e/ou a adoção de providências com vistas a elaborar o Relatório Conclusivo de Auditoria.

A manifestação do titular da unidade auditada e, quando for o caso, das partes interessadas e responsáveis, acerca dos achados preliminares de auditoria, deverão ser avaliados e incorporados no Relatório Conclusivo como um dos elementos de cada achado, individualmente, constando como resultado da avaliação as seguintes hipóteses:

- **sanado:** quando houver elementos suficientes na manifestação que justifique ou esclareça o achado de auditoria, ou ainda que comprove a sua correção;

- 
- **sanado parcialmente:** quando houver elementos suficientes na manifestação que, parcialmente, justifique ou esclareça o achado de auditoria, ou ainda, que comprove parcialmente a sua correção, ou;
  - **não sanado:** quando não houver elementos suficientes na manifestação que justifique ou esclareça o achado de auditoria, ou ainda, que comprove a sua correção.

O Relatório Conclusivo de Auditoria será submetido ao Coordenador de Controle Interno do Município para aprovação.

---

#### **6.4.6 DELIBERAÇÃO**

No Relatório de Auditoria, os auditores deverão sugerir pelo menos uma das hipóteses de deliberação previstas no Regimento Interno, que poderá ou não ser acolhida pelo Coordenador de Controle Interno do Município, conforme o caso:

- encerramento e arquivamento do processo de auditoria sem ressalva, nos casos de inexistência ou de saneamento dos achados, ou ainda, aceitação total das alegações e justificativas apresentadas pela unidade auditada;
- expedição de recomendação para saneamento de irregularidade ou aprimoramento de gestão;
- encaminhamento ao Tribunal do Contas do Estado do Paraná (TCE-PR), respeitando o disposto no § 1º do art. 74 da Constituição;
- encaminhamento à Procuradoria Geral do Município (PGM), quando houver indícios de autoria ou participação de servidores na prática de atos caracterizadores, em tese, de infração administrativa disciplinar;

- 
- encaminhamento à Procuradoria Geral do Município (PGM) para conhecimento e adoção de providências cabíveis quanto à responsabilização civil e penal dos envolvidos, quando for o caso;
  - conversão da auditoria em procedimento administrativo de responsabilização (PAR), quando houver indícios de autoria ou participação de pessoas jurídicas de direito privado na prática de atos caracterizadores, em tese, de ato lesivo à Administração Municipal;

As hipóteses de deliberação são independentes e não excludentes entre si, de maneira que, para o mesmo achado de auditoria (irregularidade ou oportunidade de aprimoramento), poderá ser sugerida mais de uma hipótese de deliberação.

As hipóteses de deliberações não são taxativas, podendo ser adaptadas ou sugeridas novas deliberações conforme o caso.

## **6.5 CONCLUSÃO DA AUDITORIA**

Quando do encaminhamento do Relatório Conclusivo em questão deve tomar as providências para a conclusão final dos trabalhos.

## **6.6 ARQUIVAMENTO DOS PAPÉIS DE TRABALHO**

Em até 30 (trinta) dias após o encaminhamento do Relatório Final, a equipe de auditoria deverá revisar e organizar o Processo Administrativo e documentação eletrônica e proceder ao arquivamento dos papéis de trabalho da auditoria.

---

No Processo Administrativo em questão, deverão constar, por exemplo, os seguintes documentos/informações:

- a) cópia do Ofício de Auditoria;
- b) documento(s) contendo o planejamento da auditoria;
- c) Matriz de Achados;
- d) todos os documentos referenciados na Matriz de Achados, identificados por constatação;
- e) documentos suplementares que foram produzidos ou utilizados pela equipe de auditoria, em especial os mencionados neste manual.

Por fim, ressalta-se que os papéis de trabalho devem ser armazenados por um período de 5 (cinco) anos.

## **6.7 MONITORAMENTO**

111

O processo de monitoramento consiste em atividades visando a verificação acerca do efetivo atendimento das recomendações expedidas pela UCCI no contexto das auditorias realizadas nos órgãos/entidades da Administração Municipal de Três Barras do Paraná.

O processo de monitoramento se inicia com o recebimento e inclusão na lista das recomendações emitidas nos trabalhos. De acordo com programação de monitoramento, estabelecida em conformidade com o Plano de Auditoria e Controle Interno são emitidas Ordens de Serviço de Monitoramento que estabelecem as recomendações a serem monitoradas no trabalho.

A equipe de monitoramento é responsável pela elaboração de Solicitação de Informações e o envio à Unidade Auditada, assim como pela avaliação da Manifestação da Unidade e pela atualização da classificação de

---

cada recomendação. As recomendações finalizadas em decorrência da conclusão de sua implementação devem ter seu impacto avaliado.

Destacam-se como objetivos do monitoramento de recomendações:

- Apoiar às Unidades Auditadas na avaliação do processo de implantação da recomendação;
- Avaliar a eficácia das recomendações emitidas nos trabalhos produzidos pela UCCI em termos de benefícios à gestão da Unidade e à prevenção das falhas encontradas;
- Servir de indicador de risco para o processo de planejamento ou execução de auditorias futuras na Unidade com base no grau de atendimento às recomendações;
- Melhorar as recomendações a serem emitidas considerando o monitoramento como parte de um processo de aprendizagem quanto a melhor forma de elaboração de soluções para os problemas encontrados.

112

## **7 CONTROLE E ASSEGURAÇÃO DA QUALIDADE**

A maneira como as auditorias são desenvolvidas e o grau de excelência dos relatórios produzidos podem afetar a imagem da UCCI. Por essa razão, é importante assegurar que todas as atividades sejam desenvolvidas com padrões elevados de qualidade. O controle e a asseguração de qualidade são importantes, ainda, porque possibilitam o contínuo aperfeiçoamento dos trabalhos desenvolvidos, a partir da incorporação de lições aprendidas. Inicialmente, é importante definir e diferenciar esses dois conceitos.

Controle de qualidade em auditoria é o conjunto de procedimentos executados ao longo do trabalho como parte integrante do processo de

---

auditoria para garantir que os relatórios de auditoria tenham alta qualidade e satisfaçam as normas e padrões profissionais estabelecidos.

É um processo contínuo que abrange as atividades de supervisão e orientação da equipe pelo supervisor em todas as fases do ciclo das auditorias. Envolve a orientação sobre a concepção da auditoria, o método de trabalho e a análise de evidências, bem como atividades compartilhadas pelo supervisor e a equipe, como o acompanhamento do cronograma, revisões periódicas dos papéis de trabalho, preenchimento de checklists de supervisão e consultas à opinião de especialistas.

Asseguração de qualidade, por sua vez, é o processo de monitoramento para garantir que as políticas e procedimentos relativos ao sistema de controle de qualidade são relevantes, adequados e funcionam efetivamente na prática. Pode ser exercida por meio de revisões internas ou externas dos papéis de trabalho e dos relatórios produzidos, após a conclusão da auditoria.

113

A asseguração de qualidade em auditoria é exercida com os seguintes objetivos:

- aperfeiçoar a qualidade dos relatórios com base nas lições aprendidas;
- identificar oportunidades de melhoria na condução de trabalhos futuros e evitar a repetição de deficiências;
- evidenciar boas práticas na execução dos trabalhos que possam ser disseminadas;
- contribuir para o desenvolvimento de competências por meio da identificação de necessidades de treinamento;

- identificar a necessidade de revisão ou de elaboração de documentos técnicos que contenham orientações para a execução das atividades;
- suprir a administração com informações sistemáticas e confiáveis sobre a qualidade dos trabalhos.

O quadro abaixo apresenta algumas diferenças entre controle de qualidade e asseguarção de qualidade.

	Controle da qualidade	Asseguarção da qualidade
1. O que é?	Envolve as políticas e procedimentos estabelecidos para garantir que todas as fases da auditoria são conduzidas de acordo com as normas aplicáveis.	Processo de verificação e monitoramento do sistema de controle de qualidade, incluindo inspeções periódicas nas auditorias realizadas. Feito para garantir que o sistema de controle de qualidade está funcionando de forma correta e que as auditorias estão sendo conduzidas de acordo com as normas aplicáveis.
2. Quem faz?	O supervisor da auditoria, o coordenador e os membros da equipe.	Pessoa ou equipe não envolvida na auditoria.
3. Quem é responsável?	Garantir a qualidade das auditorias é responsabilidade de todos os funcionários e de cada integrante da equipe de auditoria.	A pessoa ou equipe designada para a revisão.
4. Quando é feito?	Durante a auditoria.	Após terminado o relatório e encerrada a auditoria.
5. Qual é a conclusão?	Não há conclusão, há um acompanhamento do trabalho da equipe de auditoria para garantir a qualidade da auditoria e a aderência às normas.	O(A) revisor(a) independente conclui em que medida a auditoria foi realizada de acordo com as normas.

**Fonte:** TCU (2020).

Além da adoção dos procedimentos de controle, a promoção da qualidade também pode ser realizada por meio de iniciativas anteriores às fiscalizações, como o fornecimento de orientações sobre a condução dos trabalhos mediante disponibilização de manuais, modelos e exemplos e a capacitação das equipes de auditoria por meio de seminários e treinamentos.

---

Outra forma efetiva de promover a qualidade das auditorias consiste em criar condições de trabalho que promovam o diálogo, a delegação e a confiança mútua dentro da organização, bem como estimulem o senso de responsabilidade dos auditores.

Como já mencionado na seção 6.3.7, a supervisão é essencial para assegurar o alcance dos objetivos e a qualidade da auditoria, assim como o desenvolvimento das equipes. O nível de supervisão pode variar dependendo da proficiência e experiência da equipe e da complexidade do objeto da auditoria.

Compete ao Coordenador orientar e revisar tecnicamente a auditoria. A orientação é atividade proativa e abrange discutir com a equipe o mérito da concepção do trabalho, do plano de auditoria, das conclusões, das propostas de encaminhamento, bem como encaminhar a viabilização dos recursos necessários à execução da auditoria.

115

O Coordenador deve revisar as matrizes de planejamento e de achados, o plano de auditoria, demais papéis de trabalho e o relatório, considerando a complexidade da auditoria.

Cabe ao Coordenador de Controle Interno do Município discutir com os demais integrantes da equipe de auditoria a definição do escopo do trabalho, da estratégia metodológica e dos procedimentos e técnicas a usar.

Compete ao coordenador da auditoria, ainda, realizar reuniões periódicas com a equipe para a discussão de problemas surgidos durante o desenvolvimento das atividades e de adaptações necessárias nos papéis de trabalho produzidos; reportar ao Coordenador de Controle Interno do Município o andamento dos trabalhos e com ele discutir o tratamento a ser dado a eventuais problemas e dificuldades; revisar toda a documentação obtida durante a fiscalização,

---

inclusive as contribuições dos demais integrantes da equipe ao relatório de auditoria; e preparar a versão final do relatório.

Além disso, o coordenador deve zelar para que:

- os objetivos da auditoria sejam definidos considerando as informações disponíveis sobre o desempenho do objeto auditado;
- critérios de auditoria apropriados sejam definidos;
- os membros da equipe tenham investigado, documentado e compreendido os aspectos centrais do objeto de auditoria;
- os objetivos da auditoria estejam claros para os membros da equipe e para os auditados;
- o plano de auditoria contenha todas as informações necessárias para a avaliação do trabalho planejado;
- bom ambiente de trabalho seja mantido entre os integrantes da equipe de auditoria e entre a equipe e os auditados;
- o uso das diversas técnicas de auditoria siga as prescrições contidas nos documentos técnicos correspondentes;
- os membros da equipe responsabilizem-se pela execução de tarefas condizentes com seus conhecimentos e habilidades;
- os achados e conclusões sejam sustentados por evidências suficientes e apropriadas.

116

O controle de qualidade nas auditorias é realizado com o auxílio de determinadas técnicas e procedimentos rotineiros que facilitam a sua aplicação. Entretanto, é importante ressaltar que nenhum procedimento de

---

controle de qualidade no nível da auditoria individual pode garantir um relatório de alta qualidade. É igualmente importante que os auditores sejam competentes e estejam motivados. Por isso, mecanismos de controle devem ser complementados por outros tipos de apoio, como treinamento em serviço e orientação para a equipe de auditoria.

As principais ferramentas de controle de qualidade são:

- checklists de qualidade;
- cronograma;
- matriz de planejamento;
- matriz de achados;
- comentários dos gestores.

O checklist é uma lista de verificação da realização de atividades e do cumprimento de padrões de qualidade aplicáveis a atividades, papéis de trabalho e produtos da auditoria.

117

O denominado checklist de auditoria presta-se a apoiar o Coordenador no controle dos aspectos fundamentais da qualidade do trabalho, conforme previsto nas normas profissionais de auditoria. O checklist de supervisão de auditoria visa apoiar na realização de atividades essenciais esperadas de sua atuação em qualquer tipo de auditoria. O checklist deve ser aplicado concomitantemente à auditoria, para facilitar o trabalho da supervisão, na medida em que permite a verificação do cumprimento, pela equipe de auditoria, de atividades-chave nas diversas etapas da auditoria.

O cronograma permite que a equipe planeje e organize suas atividades e facilita a alocação de seus membros de acordo com os procedimentos previstos e com o tempo disponível. Deve conter a relação das tarefas a serem executadas, os respectivos responsáveis e os prazos para a sua execução. Após

---

ser acordado entre os membros da equipe, o cronograma deve ser submetido ao Coordenador de Controle Interno, que deverá utilizá-lo para acompanhar o desenvolvimento dos trabalhos.

A matriz de planejamento (seção 6.2.1.8), a matriz de achados (seção 6.3.5), e os comentários dos gestores (seção 6.4.3) são instrumentos de controle de qualidade que são tratados com mais detalhes em seções específicas deste manual.

---

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa nº 8, de 06 de dezembro de 2017**. Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>. Acesso em: 16 set. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Manual de Auditoria Operacional**. 4. ed. Brasília, 2020. Disponível em [https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual\\_auditoria\\_operacional\\_4\\_edicao.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf). Acesso em: 16 set. 2021.

119

SÃO PAULO. Controladoria Geral do Município de São Paulo. Manual Operacional de Auditoria. São Paulo, 2020. Disponível em: [https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/controladoria\\_geral/Manual\\_Operacional\\_de\\_Auditoria\\_MO-02\\_Publicacao\\_14\\_12\\_2020.pdf](https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/controladoria_geral/Manual_Operacional_de_Auditoria_MO-02_Publicacao_14_12_2020.pdf). Acesso em: 16 set. 2021.

OSASCO. Controladoria Geral do Município de Osasco-SP. Manual de Auditoria Governamental.