



# Manual <sup>de</sup> **Auditoria** <sup>do</sup> **Poder** **Judiciário**



## **CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA**

### **Presidente**

Ministra Rosa Maria Weber

### **Corregedor Nacional de Justiça**

Ministro Luis Felipe Salomão

### **Conselheiros**

Ministro Vieira de Mello Filho

Mauro Martins

Salise Sanchotene

Jane Granzoto

Richard Pae Kim

Marcio Luiz Freitas

Giovanni Olsson

Sidney Pessoa Madruga

João Paulo Santos Schoucair

Marcos Vinícius Jardim

Marcello Terto e Silva

Mário Goulart Maia

Luiz Fernando Bandeira de Mello

### **Secretário-Geral**

Gabriel da Silveira Matos

### **Secretário Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica**

Ricardo Fioreze

### **Diretor-Geral**

Johaness Eck

## **COMISSÃO PERMANENTE DE AUDITORIA (CPA)**

### **Presidente**

Conselheiro Mauro Pereira Martins

### **Conselheiros**

Giovanni Olsson

Marcos Vinícius Jardim Rodrigues

### **Secretária de Auditoria do Conselho Nacional de Justiça**

Luciana Cristina Gomes Coêlho Matias

### **Grupo de Trabalho de Redação do Manual**

Antônio Cláudio dos Santos Rosa - TRT-MG

Diocésio Sant'Anna da Silva - STJ

Frederyk Chopin Arantes – TRE-SP

Híftalo Fernandes Miné Diniz - TRT-MG

Leonardo Câmara Pereira Ribeiro - CNJ

Miguel Chicre Bitar de Moraes – TRE-PA

Rogers Gonçalves Velloso de Assis - STM

### **Servidores da Secretaria de Auditoria**

Marta Maria Ferreira Azevedo

Leonardo Câmara Pereira Ribeiro

Júlia Aguiar Coutinho Benedetti

Nathalia Freitas Loureiro

Priscila Schubert da Cunha Canto

Edison Lívio Bruno de Araújo Lopes

Danilo Mendes Guimarães

Alexandre Pinto Vieira de Paula

Evandro Silva Gomes

Thatiane de Moraes Rosa

## **EXPEDIENTE**

### **SECRETARIA DE COMUNICAÇÃO SOCIAL**

#### **Secretária de Comunicação Social**

Cristine Genuí

#### **Chefe da Seção de Comunicação Institucional**

Rejane Neves

#### **Projeto gráfico, capa e diagramação**

Jeovah Herculano Szervinsk Junior

#### **Revisão de texto**

Marlene Bezerra dos Santos Ferraz

Ludmila Machado dos Santos

Carmem Menezes

Jéssica Gonçalves de Sousa



# Manual de **Auditoria** do Poder Judiciário

Brasília, 2023



# Sumário

|                                                                 |    |
|-----------------------------------------------------------------|----|
| Introdução.....                                                 | 9  |
| 1 Atributos da atividade de auditoria interna .....             | 10 |
| 1.1 Definição de auditoria interna.....                         | 10 |
| 1.1.1 Atividades de auditoria interna .....                     | 10 |
| 1.2 Da classificação das auditorias .....                       | 10 |
| 2 Instrumentos de Planejamento .....                            | 12 |
| 2.1 Plano de Auditoria de Longo Prazo (PALP) .....              | 13 |
| 2.1.1 Das áreas ou temas auditáveis .....                       | 13 |
| 2.1.2 Levantamento de informações .....                         | 14 |
| 2.1.2.1 Definição do universo de processos auditáveis .....     | 16 |
| 2.1.3 Dos objetivos das avaliações de cada área ou tema.....    | 19 |
| 2.1.4 Estratégia da Auditoria Interna.....                      | 19 |
| 2.1.5 Horizonte temporal.....                                   | 20 |
| 2.1.6 Conteúdo mínimo da estratégia .....                       | 20 |
| 2.1.6.1 Identidade estratégica.....                             | 20 |
| 2.1.6.1.1 Missão.....                                           | 20 |
| 2.1.6.1.2 Visão .....                                           | 21 |
| 2.1.6.1.3 Valores .....                                         | 21 |
| 2.1.6.1.4 Negócio.....                                          | 22 |
| 2.1.6.1.5 Formulação da estratégia .....                        | 22 |
| 2.1.6.1.5.1 Diagnóstico da unidade.....                         | 22 |
| 2.1.6.1.5.2 Análise de cenários .....                           | 23 |
| 2.1.6.1.5.2.1 Ambiente interno .....                            | 23 |
| 2.1.6.1.5.2.2 Ambiente externo .....                            | 24 |
| 2.1.6.1.5.2.3 Matriz SWOT.....                                  | 24 |
| 2.1.6.1.6 Mapa estratégico.....                                 | 26 |
| 2.1.6.1.6.1 Iniciativas estratégicas da auditoria .....         | 31 |
| 2.1.6.1.6.2 Indicadores.....                                    | 31 |
| 2.1.6.1.6.3 Desdobramento das iniciativas no plano de ação..... | 33 |

|                                                                                                  |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.2 Plano Anual de Auditoria com base em riscos. ....                                            | 36 |
| 2.2.1 Introdução. ....                                                                           | 36 |
| 2.2.2 Visão geral do macroprocesso de elaboração do PAA ....                                     | 36 |
| 2.2.3 Avaliação da maturidade da gestão de riscos. ....                                          | 37 |
| 2.2.4 Seleção dos objetos de auditoria com base em riscos. ....                                  | 38 |
| 2.2.4.1 Seleção com base na avaliação de riscos realizada pela<br>unidade auditada ....          | 39 |
| 2.2.4.2 Seleção com base na avaliação de riscos realizada pela<br>unidade de auditoria. ....     | 39 |
| 2.2.5 Fatores de risco. ....                                                                     | 42 |
| 2.2.5.1 Materialidade ....                                                                       | 42 |
| 2.2.5.2 Relevância ....                                                                          | 43 |
| 2.2.5.3 Vulnerabilidade/Criticidade ....                                                         | 44 |
| 2.2.5.4 Aspectos relevantes dos fatores de risco. ....                                           | 44 |
| 2.2.6 Conteúdo mínimo. ....                                                                      | 45 |
| 2.2.7 Comunicação e aprovação. ....                                                              | 46 |
| 2.2.8 Alteração do Plano Anual de Auditoria ....                                                 | 46 |
| 2.2.9 Plano Anual de Capacitação ....                                                            | 47 |
| 2.2.9.1 Levantamento das necessidades de capacitação ....                                        | 47 |
| 2.2.9.2 Levantamento dos cursos de capacitação ....                                              | 48 |
| 2.2.9.3 Elaboração do Plano Anual de Capacitação de Auditoria ....                               | 48 |
| 2.2.9.4 Aprovação do Plano Anual de Capacitação de Auditoria. ....                               | 48 |
| 2.2.9.5 Realização das capacitações previstas no Plano Anual de<br>Capacitação de Auditoria .... | 49 |
| 3 Processo de auditoria. ....                                                                    | 49 |
| 3.1 Planejamento dos trabalhos. ....                                                             | 50 |
| 3.1.1 Análise preliminar do objeto de auditoria. ....                                            | 51 |
| 3.1.1.1 Mapeamento do processo objeto de auditoria. ....                                         | 53 |
| 3.1.1.2 Avaliação de riscos e controles. ....                                                    | 53 |
| 3.1.1.2.1 Identificação e avaliação de riscos inerentes ....                                     | 54 |
| 3.1.1.2.2 Identificação e avaliação preliminar dos controles internos. ....                      | 54 |
| 3.1.1.2.3 Utilização da identificação e avaliação de riscos. ....                                | 55 |
| 3.1.2 Programa de Auditoria. ....                                                                | 55 |
| 3.1.2.1 Apresentação e objetivo geral ....                                                       | 56 |
| 3.1.2.2 Visão geral do objeto auditado. ....                                                     | 57 |

|             |                                                  |    |
|-------------|--------------------------------------------------|----|
| 3.1.2.3     | Escopo                                           | 57 |
| 3.1.2.3.1   | Questões de auditoria                            | 57 |
| 3.1.2.3.2   | Procedimentos de auditoria                       | 61 |
| 3.1.2.3.2.1 | Extensão dos procedimentos                       | 61 |
| 3.1.2.3.2.2 | Época dos procedimentos                          | 61 |
| 3.1.2.3.2.3 | Natureza dos procedimentos                       | 62 |
| 3.1.2.4     | Critérios                                        | 63 |
| 3.1.2.4.1   | Natureza dos critérios                           | 64 |
| 3.1.2.5     | Estimativa de custos                             | 65 |
| 3.1.2.6     | Cronograma e recursos humanos                    | 66 |
| 3.1.2.7     | Outras informações relevantes                    | 66 |
| 3.2         | Execução                                         | 67 |
| 3.2.1       | Técnicas de auditoria                            | 67 |
| 3.2.2       | Técnicas de amostragem em auditoria              | 68 |
| 3.2.3       | Fases da execução                                | 69 |
| 3.2.3.1     | Comunicação com a unidade auditada               | 69 |
| 3.2.3.1.1   | Comunicado de auditoria                          | 70 |
| 3.2.3.1.2   | Programa de auditoria                            | 71 |
| 3.2.3.1.3   | Reunião de abertura                              | 71 |
| 3.2.3.1.4   | Solicitação de Auditoria                         | 72 |
| 3.2.3.1.5   | Nota de Auditoria                                | 73 |
| 3.2.3.2     | Coleta e análise de dados                        | 73 |
| 3.2.3.3     | Identificação do achado com base em evidências   | 73 |
| 3.2.3.3.1   | Achados de auditoria                             | 74 |
| 3.2.3.3.1.1 | Achados positivos e negativos                    | 75 |
| 3.2.3.3.1.2 | Revisão dos achados de auditoria                 | 75 |
| 3.2.3.3.1.3 | Atributos do achado                              | 75 |
| 3.2.3.3.2   | Evidências                                       | 76 |
| 3.2.3.4     | Matriz de achados                                | 79 |
| 3.2.3.5     | Reunião de apresentação dos achados preliminares | 81 |
| 3.3         | Comunicação dos Resultados                       | 82 |
| 3.3.1       | Estrutura e conteúdo                             | 83 |
| 3.3.1.1     | Capa e folha de rosto                            | 83 |
| 3.3.1.2     | Sumário executivo                                | 83 |
| 3.3.1.3     | Lista de siglas e abreviaturas                   | 84 |
| 3.3.1.4     | Sumário                                          | 84 |

|                                                               |     |
|---------------------------------------------------------------|-----|
| 3.3.1.5 Introdução.....                                       | 84  |
| 3.3.1.6 Resultados dos exames (achados de auditoria) .....    | 85  |
| 3.3.1.7 Recomendações.....                                    | 86  |
| 3.3.1.7.1 Características desejáveis das recomendações .....  | 87  |
| 3.3.1.7.2 Ciclo das recomendações.....                        | 89  |
| 3.3.1.7.3 Cuidados na elaboração das recomendações .....      | 90  |
| 3.3.1.8 Conclusão.....                                        | 91  |
| 3.3.1.9 Apêndices .....                                       | 91  |
| 3.3.2 Fases de apresentação dos resultados da auditoria ..... | 91  |
| 3.3.2.1 Relatório preliminar .....                            | 91  |
| 3.3.2.2 Manifestação do(a) auditado(a) .....                  | 91  |
| 3.3.2.3 Análise da resposta pela equipe .....                 | 92  |
| 3.3.2.4 Relatório final .....                                 | 93  |
| 3.3.2.5 Revisão .....                                         | 93  |
| 3.3.2.6 Reunião de encerramento .....                         | 95  |
| 3.4 Monitoramento e acompanhamento da auditoria.....          | 95  |
| 3.4.1 Relatório de monitoramento .....                        | 96  |
| 3.4.2 <i>Status</i> das recomendações .....                   | 97  |
| Glossário .....                                               | 99  |
| Referências bibliográficas .....                              | 107 |

## INTRODUÇÃO

As unidades de auditoria interna do Poder Judiciário desempenham papel fundamental na estrutura de governança de suas organizações, pois são responsáveis por contribuir com o atingimento dos objetivos institucionais por meio de um processo sistemático e objetivo de avaliação e consultoria dos processos de governança, gestão de riscos e controles internos.

Na busca por uma maior sistematização do processo de auditoria, cada vez mais, há uma tendência de que a atuação das unidades de auditoria interna seja totalmente aderente aos padrões internacionais, ao arcabouço normativo do Tribunal de Contas da União (TCU) e de organismos internacionais que atuam sobre o tema, e, especialmente no caso das auditorias internas do Poder Judiciário, seja alinhada à estrutura normativa do Conselho Nacional de Justiça (CNJ).

Nesse contexto, nos últimos anos, tanto o Tribunal de Contas da União como o Conselho Nacional de Justiça trouxeram entendimentos e regulamentações relevantes quanto à forma de atuação das auditorias internas governamentais.

O Tribunal de Contas da União, em diversas oportunidades, registrou a necessidade de padronização de procedimentos visando garantir a realização dos objetivos da auditoria interna governamental.

O Conselho Nacional de Justiça, por sua vez, estabeleceu uma nova organização normativa no que tange à atuação da auditoria interna. Foram publicadas as Resoluções n. 308 e n. 309, ambas de 2020, orientando as atividades e definindo as Diretrizes Técnicas das Atividades de Auditoria Interna Governamental do Poder Judiciário.

Uma das previsões da Resolução CNJ n. 309/2020 é que os procedimentos relacionados à aplicabilidade das diretrizes ali constantes sejam formalizados por meio de Manual de Auditoria do Poder Judiciário.

Ademais, não poderia deixar de ser mencionada a contribuição da Controladoria-Geral da União (CGU), que também trouxe entendimentos, referenciais e regulamentações relevantes quanto à forma de atuação das auditorias internas governamentais, na mesma busca pela padronização de procedimentos em prol daquela atuação, sem deixar de mencionar a utilização de diversos manuais ou referenciais de auditoria interna dos vários órgãos dos três poderes, contribuindo de igual modo ao enriquecimento de conteúdo deste manual, inclusive mediante a incorporação integral de trechos das fontes utilizadas, que estão todas referenciadas ao final deste trabalho.

Em atenção aos padrões internacionais de auditoria e ao estabelecido na Resolução CNJ n. 309/2020, o Manual de Auditoria do Poder Judiciário tem a finalidade básica de reunir de forma sistematizada conceitos básicos sobre a matéria, as principais legislações correlatas, plano de trabalho, organização, competências, diretrizes gerais e o estabelecimento de procedimentos essenciais ao desenvolvimento das atividades de auditoria, visando, principalmente, alcançar uniformidade de atendimento e padronização mínima dos procedimentos, além de orientar as atividades no âmbito das auditorias internas do Poder Judiciário.

O Manual, contudo, não tem como objetivo esgotar todos os procedimentos de auditoria necessários para execução dos diversos tipos de trabalhos de avaliação e consultoria. Manuais específicos ou orientações sobre procedimentos adicionais relacionados às auditorias financeiras, operacionais, de conformidade e trabalhos de consultoria serão necessários para uma efetiva realização das atividades de auditoria.

Nesse sentido, o Conselho Nacional de Justiça pretende dar continuidade ao processo de elaboração de manuais, orientações e normativos específicos para cada tipo de trabalho de auditoria, sem prejuízo dos próprios órgãos ou conselhos do Judiciário elaborarem seus próprios procedimentos e padrões de trabalhos consultivos e avaliativos.

Assim, o presente manual tem como propósito definir princípios, conceitos e diretrizes gerais que nortearão a prática da auditoria interna governamental e fornecer uma estrutura básica que permita o aperfeiçoamento de sua atuação, uniformizando procedimentos e conferindo maior confiabilidade no planejamento e na execução das atividades de auditoria.

## 1. ATRIBUTOS DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA

### 1.1. DEFINIÇÃO DE AUDITORIA INTERNA

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança, conforme a Lei n. 14.129/2021 a seguir:

Lei n. 14.129/2021

Art. 49. A auditoria interna governamental deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gestão de riscos e de controle, por meio da:

I - realização de trabalhos de avaliação e consultoria de forma independente, conforme os padrões de auditoria e de ética profissional reconhecidos internacionalmente;

II - adoção de abordagem baseada em risco para o planejamento de suas atividades e para a definição do escopo, da natureza, da época e da extensão dos procedimentos de auditoria;

III - promoção da prevenção, da detecção e da investigação de fraudes praticadas por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos federais.

### 1.1.1. Atividades de auditoria interna

**Avaliação (*Assurance*):** ato de comparar, com critérios objetivos e válidos, a integridade, a adequação e a eficácia da governança, da gestão, do gerenciamento de riscos da adequação dos controles internos administrativos, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística, por meio de exame sistemático, aprofundado e independente.

**Consultoria:** atividade de aconselhamento, assessoria, treinamento e serviços relacionados, cuja natureza, prazo e escopo são acordados com o solicitante, devendo abordar assuntos estratégicos da gestão, e se destina a adicionar valor e aperfeiçoar processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos administrativos, sem que o(a) auditor(a) interno(a) pratique nenhuma atividade que se configure como ato de gestão.

## 1.2. DA CLASSIFICAÇÃO DAS AUDITORIAS

As auditorias classificam-se em:

- I – Auditoria de Conformidade ou *Compliance*: tem o objetivo de avaliar evidências para verificar se os atos e fatos da gestão obedecem às condições, às regras e aos regulamentos aplicáveis;
- II – Auditoria Operacional ou de Desempenho: tem o objetivo de avaliar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas, planos estratégicos e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública, avaliar os resultados

organizacionais e certificar o funcionamento dos controles internos, baseando-se em análises de risco;

- III – Auditoria Financeira ou Contábil: tem o objetivo de averiguar, de acordo com normas específicas, a exatidão dos registros e das demonstrações contábeis no que se refere aos eventos que alteram o patrimônio e a representação do patrimônio do ente governamental, com a finalidade de aumentar o grau de confiança das informações por parte dos usuários;
- IV – Auditoria de Gestão: tem o objetivo de emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, bem como aspectos de governança, riscos e probidade na aplicação dos recursos públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens do tribunal ou conselho ou a eles confiados; e
- V – Auditoria Especial: tem o objetivo de examinar fatos ou situações considerados relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizada para atender solicitação expressa de autoridade competente.

No que se refere à Auditoria de Gestão, releva salientar que para a certificação das contas dos tribunais ou dos conselhos jurisdicionados ao TCU, deve-se observar o conceito de Auditoria Financeira Integrada com Conformidade, de acordo com a normatização especial que regulamenta a matéria expedida pela referida Corte de Contas.

## 2. INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO

Na elaboração do planejamento das atividades de auditoria interna, deverão ser consideradas as políticas, as metas, os planos e os objetivos estratégicos do tribunal, conselho ou seção judiciária, as diretrizes de gestão da auditoria interna, as deliberações do Tribunal de Contas da União e a legislação aplicável.

Além disso, deverão ser observadas as orientações expedidas pelo Conselho Nacional de Justiça, o disposto nas Normas Internacionais de Auditoria Interna que versam sobre o assunto e as boas práticas adotadas pela administração pública.

Os planos de auditoria devem dimensionar a realização dos trabalhos, de modo a priorizar a atuação preventiva e atender aos padrões e diretrizes indicados pelo tribunal, conselho ou seção judiciária e devem, preferencialmente, ser elaborados com base em riscos, para determinar as prioridades

da auditoria, de forma consistente com objetivos e metas institucionais da entidade auditada.

O planejamento da auditoria interna é composto por três instrumentos, com perspectivas e objetivos diferentes:

- a. Plano de Auditoria de Longo Prazo (PALP): define, orienta e planeja as ações de auditoria a serem desenvolvidas pelas unidades de cada tribunal, conselho ou seção judiciária para um período de quatro anos. Adicionalmente o PALP poderá conter as diretrizes, os indicadores e as estratégias da unidade de auditoria, alinhadas com o planejamento estratégico do tribunal, conselho ou seção judiciária.
- b. Plano Anual de Auditoria (PAA): estabelece o conjunto de ações de avaliação e consultoria, para um determinado exercício, com o propósito de priorizar os trabalhos a serem realizados de forma consistente com objetivos e metas institucionais do órgão; e
- c. Plano Anual de Capacitação (PAC-Aud): instrumento de orientação e planejamento do desenvolvimento das competências técnicas e gerenciais necessárias para a realização dos trabalhos constantes do Plano Anual de Auditoria.

## 2.1. PLANO DE AUDITORIA DE LONGO PRAZO (PALP)

O PALP deverá conter no mínimo:

- a. as áreas ou temas auditáveis; e
- b. os objetivos das avaliações de cada área ou tema

### 2.1.1. Das áreas ou temas auditáveis

Para definição das áreas ou temas auditáveis devem ser observadas as seguintes etapas:

- a) Etapa 1 – Levantamento de informações: estabelecer o entendimento geral sobre o contexto interno (objetivos, estratégias, processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos, normativos, recursos humanos, financeiros, tecnológicos etc.) e externo (leis e regulamentos aplicáveis, políticas públicas relacionadas, partes interessadas, ambiente de atuação, indicadores de desempenho etc.) da organização e que se relacionam com os objetos de auditoria que serão mapeados; e
- b) Etapa 2 – Definição do universo de processos auditáveis: a equipe definirá, a partir do agrupador de macroprocessos de trabalho, quais objetos irão compor o universo que poderá ser auditado.

### 2.1.2. Levantamento de informações

O devido conhecimento do contexto interno e externo da organização, permite a identificação das áreas de maior relevância e dos principais riscos envolvidos em cada operação da instituição. Tais informações deverão direcionar as auditorias para que agreguem valor e contribuam para o aperfeiçoamento da gestão.

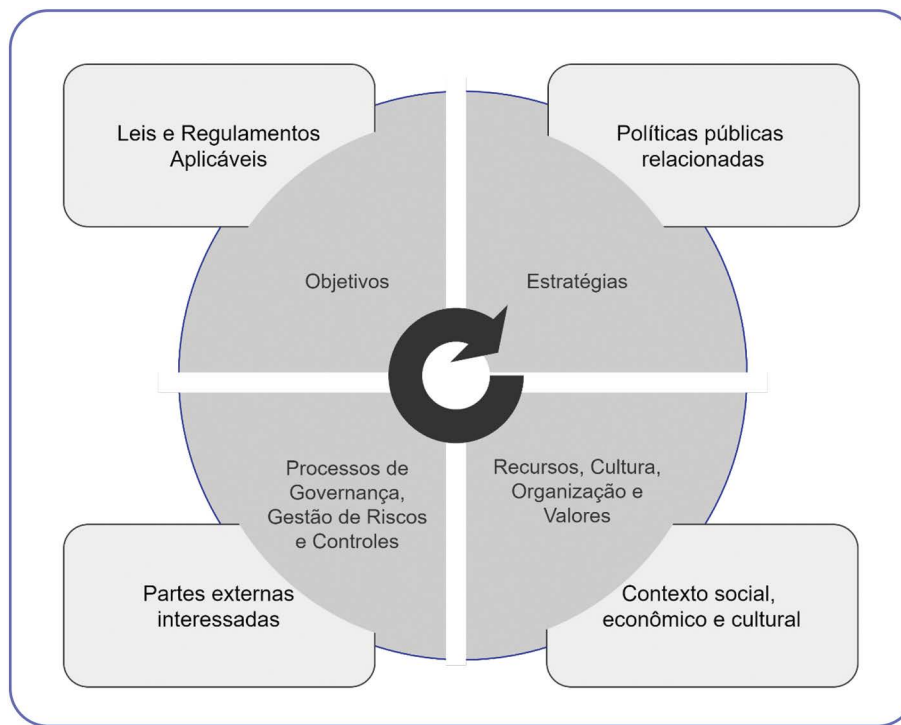
Para tanto, é necessário que a equipe mantenha um ambiente de forte interação e cooperação com as áreas de gestão e partes interessadas envolvidas, de forma a obter as informações necessárias para formar adequadamente seu entendimento.

O uso de ferramentas de pesquisa e técnicas de levantamento de informações são particularmente úteis, a exemplo de pesquisas *on-line*, indagação escrita, entrevistas (gestores(as), servidores(as), clientes, usuários(as), beneficiários(as) etc.) e *brainstorming*.

As principais fontes de informação que podem ser consideradas nesse processo são:

- a. alta administração, gestores(as) dos processos, profissionais com grande conhecimento sobre a unidade ou área de atuação da instituição e demais partes interessadas, com quem é possível coletar diversas informações, principalmente suas expectativas em relação à atividade de auditoria interna;
- b. áreas responsáveis pelo recebimento de reclamações, denúncias, sugestões e elogios relacionados à unidade ou outras instâncias públicas que detenham essa competência, a fim de subsidiar a elaboração do planejamento;
- c. documentos sobre planejamento organizacional (missão, visão, objetivos, valores, metas, indicadores etc.);
- d. estrutura organizacional e de governança, e as competências da unidade auditada e suas subunidades;
- e. sistemas de gestão de recursos humanos;
- f. marco legal e regulatório (leis, decretos, regimento interno, regulamentações externas incidentes sobre as unidades auditadas e suas atividades, bem como políticas, procedimentos e manuais internos relevantes com a mesma finalidade); e
- g. resultados de trabalhos de auditoria anteriores.

Figura 1 – Estrutura do macroprocesso de elaboração do PAA



Fonte: SFC/CGU - Adaptada

Com base no conhecimento estabelecido, a equipe deverá documentar as seguintes informações:

a. Qual é o papel do tribunal ou conselho?

Identificar o propósito da existência da instituição. Nesse momento, devem ser identificados a missão e os objetivos-chave, a visão de futuro e os valores fundamentais da organização.

b. Como acontece?

Descrever o processo de funcionamento da organização, incluindo, no que couber, informações sobre organograma, atores envolvidos, objetivos estratégicos e os macroprocessos finalísticos e de apoio existentes, entre outras.

c. O que faz?

Detalhar o resultado entregue pela organização para cumprimento de seu propósito, bem como as medidas de desempenho aplicáveis (metas, indicadores e variações aceitáveis) e o histórico dos resultados alcançados.

### 2.1.2.1. Definição do universo de processos auditáveis

A partir do entendimento geral formado sobre a instituição, será estabelecido o conceito de objeto de auditoria que será adotado e sua posterior aplicação.

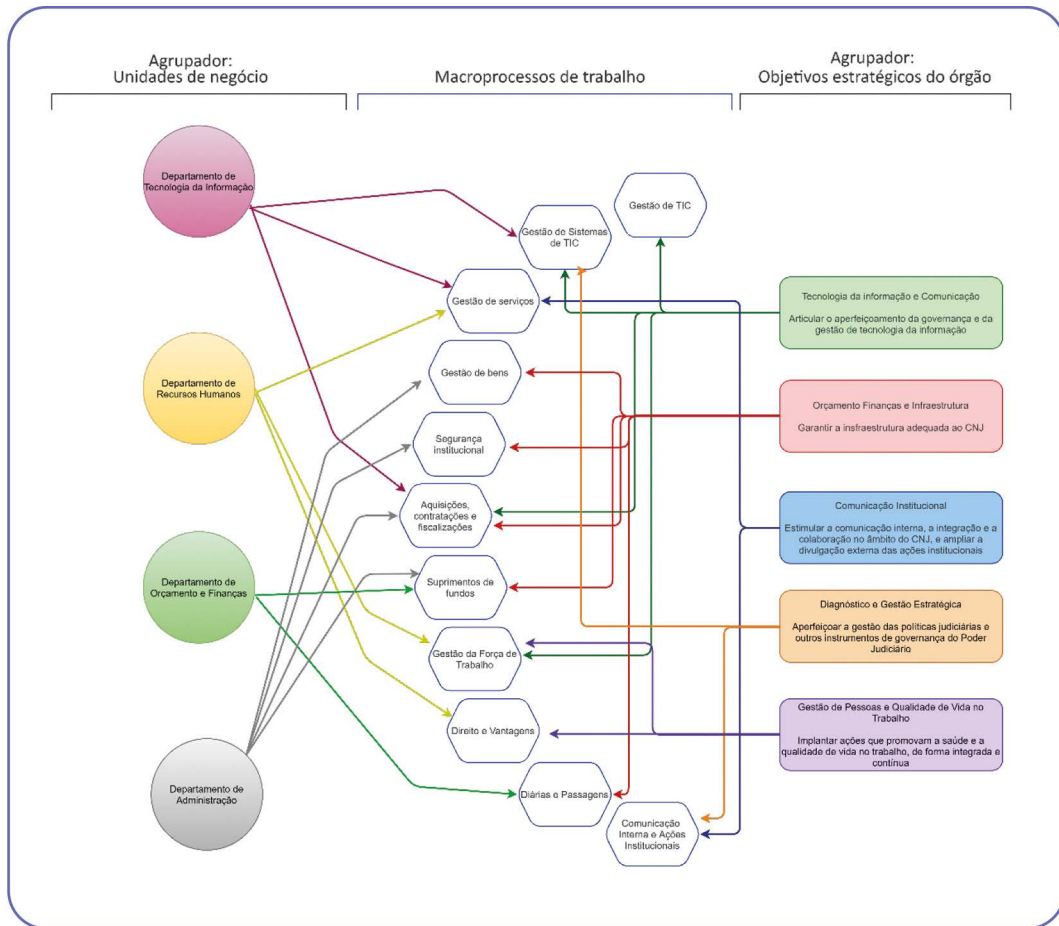
O universo de auditoria é o conjunto de objetos que constarão do PALP e que são passíveis de serem priorizados para a elaboração do Plano Anual de Auditoria (PAA). Os objetos de auditoria podem ser programas, políticas públicas, unidades de negócio, linhas de produtos ou serviços, operações, contas, divisões, funções, procedimentos, objetivos estratégicos do órgão, entre outros.

Para que o processo de mapeamento e de atualização das informações relativas ao universo de auditoria seja estabelecido e opere de forma adequada, é necessário que a equipe ou o(a) profissional responsável pelo planejamento defina a estrutura de objetos auditáveis, para isso é necessário que se observem as seguintes fases:

- a. definição dos agrupadores dos macroprocessos de trabalho;
- b. realização do mapeamento dos macroprocessos de trabalho;
- c. aprovação/revisão do mapeamento;
- d. desdobramento dos macroprocessos de trabalho; e
- e. aprovação do universo auditável.

Abaixo apresenta-se um exemplo de diagrama da correlação entre diferentes agrupadores e os macroprocessos de trabalho:

Figura 2 – Diagrama de agrupadores

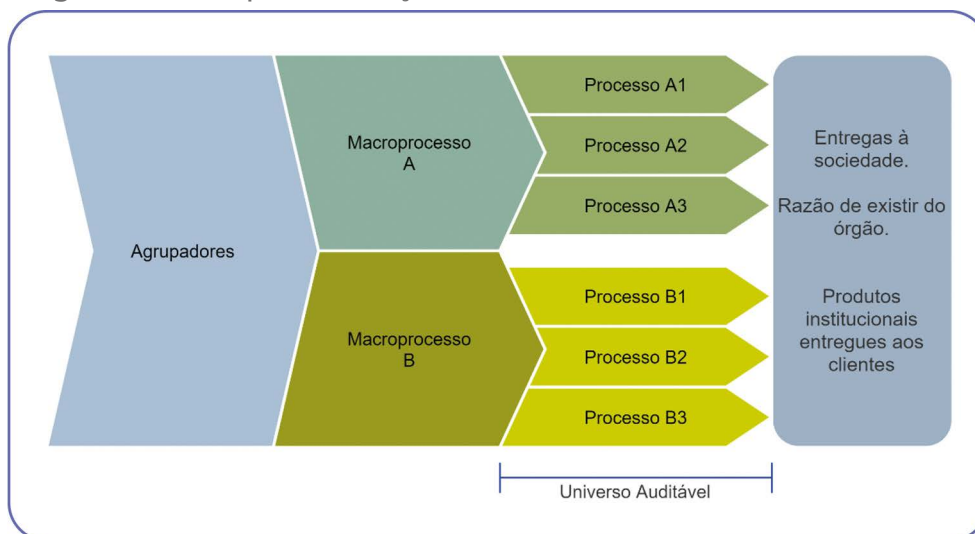


Fonte: Elaboração Própria.

Por definição, os macroprocessos de trabalho são um conjunto de atividades sequenciadas e relacionadas entre si que têm como finalidade transformar insumos em produtos e serviços; eles representam a atuação cotidiana das instituições e guardam estreita relação com as competências do órgão, possuindo certa perenidade organizacional, estando diretamente relacionados com os riscos e com os controles implementados pela organização.

Seguindo a abordagem sugerida de conceituação dos objetos auditáveis é necessário identificar os macroprocessos existentes e, então, classificá-los conforme a natureza, em processos finalísticos e de apoio. Após a definição dos macroprocessos, deve-se realizar o desdobramento em processos, que serão, então, objetos de auditorias.

Figura 3 - Fases para definição do universo de auditoria



Fonte: Orientação Prática: Plano de Auditoria Baseado em riscos, CGU, Brasília, 2020 (Adaptado).

Dessa forma, o universo de auditoria será constituído pelo conjunto de objetos mapeados pela equipe, sobre os quais a unidade de auditoria atuará, por meio de serviços de avaliação e consultoria, de forma a apoiar o atingimento de seus objetivos, agregar valor e promover a melhoria dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos.

É necessário que o resultado da definição do universo de auditoria seja devidamente documentado, registrando, além da relação dos objetos de auditoria mapeados, uma visão geral sobre cada um dos objetos definidos, incluindo considerações sobre seus objetivos, atividades relacionadas, aspectos organizacionais, marco regulatório e os arranjos orçamentários, financeiros, de pessoal e de tecnologia da informação e comunicação existentes, entre outros.

Aspectos relacionados a riscos ou criticidades identificados devem também ser documentados, de maneira a conceder informações que podem ser consideradas no contexto dos trabalhos individuais de auditoria a serem realizados, além de outros insumos importantes para a posterior priorização dos objetos de auditoria.

É importante citar que, em função da quantidade reduzida de processos de trabalhos constantes de um macroprocesso de trabalho ou da quantidade da força de trabalho, por questão de oportunidade, poderá a unidade de auditoria decidir por auditar todo o macroprocesso.

Com o universo de auditoria mapeado e constante do PALP, a unidade de auditoria terá a possibilidade de definir sua estratégia de atuação, a extensão da cobertura de seus exames e as diretrizes de atuação para a seleção dos objetos que constarão do PAA.

### 2.1.3. Dos objetivos das avaliações de cada área ou tema

Para cada objeto de auditoria constante do PALP deverá ser estabelecido o objetivo da avaliação proposta.

### 2.1.4. Estratégia da Auditoria Interna

Além do conteúdo mínimo, adicionalmente, as unidades de auditoria poderão fazer uso do PALP para estabelecer sua estratégia geral de atuação.

Nesse caso, a estratégia da auditoria será desenvolvida considerando a realidade de cada tribunal, conselho ou seção judiciária, sustentada em um conjunto abrangente de objetivos, iniciativas estratégicas e metas, concatenados de forma a nortear o comportamento e o desempenho institucional da unidade para um período de quatro anos.

Assim, será estabelecida a estratégia de longo prazo para a entrega dos serviços da unidade de auditoria interna, devendo traduzir de forma estruturada o referencial estratégico da unidade, por meio de avaliação de cenários que objetivam o conhecimento do ambiente ao qual a unidade está inserida.

O plano deve conferir maior racionalidade às ações da unidade no alcance da sua visão de futuro e no cumprimento da sua missão, enquanto unidade de auditoria.

Para elaboração da estratégia as unidades poderão observar as fases a seguir apresentadas:

Figura 4 - Fases de elaboração da estratégia



Fonte: Elaboração Própria.

### 2.1.5. Horizonte temporal

O PALP deve ter duração quadrienal, sendo que seu desenvolvimento ocorrerá, preferencialmente, um ano após a publicação do Planejamento Estratégico da Instituição. Dessa forma, o planejamento da auditoria deve estar alinhado aos objetivos estratégicos da organização, conforme requisito constante no art. 34 da Resolução CNJ n. 309/2020.

### 2.1.6. Conteúdo mínimo da estratégia

O conteúdo mínimo apresentado neste manual visa orientar a elaboração da estratégia das unidades de auditoria, sem prejuízo de que os planos sejam elaborados com fundamento em diferentes metodologias (*Balanced Score Card*, *SWOT*, Matriz de Ansoff, *CANVAS*, *OKR*, *Pestal Analysis* etc.)

#### 2.1.6.1. Identidade estratégica

A definição da identidade estratégica representa o estágio inicial do planejamento da unidade de auditoria. Compreende um conjunto de passos onde são identificados a missão, a visão de futuro e os valores institucionais da unidade.

##### 2.1.6.1.1. Missão

A missão representa a razão da existência da unidade de auditoria. Traduz, em um texto curto, o que a unidade faz, por que faz e para quem a unidade atua. A declaração de missão deve responder à seguinte questão: por qual motivo a unidade existe?

A missão da unidade de auditoria deve estar ligada diretamente ao atingimento dos objetivos do tribunal ou conselho.

Exemplos de missão:

- a) IIA Brasil: Aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação (*assurance*), assessoria (*advisory*) e conhecimento (*insight*) objetivos baseados em riscos;
- b) Tribunal de Contas da União (TCU): Aprimorar a administração pública em benefício da sociedade por meio do controle externo;
- c) Secretaria de Auditoria Interna do Superior Tribunal de Justiça (AUD STJ): Proteger e aumentar o valor do STJ, fornecendo avaliação, consultoria e conhecimento objetivos baseados em riscos; e
- d) Banco do Brasil: Zelar pelos valores que asseguram a sustentabilidade do Banco do Brasil.

#### 2.1.6.1.2. Visão

A visão de futuro é a expressão que traduz a situação futura desejada para a unidade de auditoria interna. A visão da unidade de auditoria é estabelecida em alinhamento com a visão institucional do tribunal ou conselho.

É um objetivo futurista, com um viés motivador, que descreve o que a unidade de auditoria quer realizar em um prazo determinado, para auxiliar a organização no atingimento da visão institucional.

O propósito de estabelecer uma declaração de visão é articular a filosofia da atividade de auditoria interna e o que ela espera agregar à organização. A visão vai além dos objetivos e das metas; ela expressa o estado desejado para o futuro e é, portanto, ambiciosa por natureza; sua realização exige persistência, inovação e comprometimento.

A visão é mutável, uma vez que, à medida que a unidade avança em termos de maturidade de auditoria, suas conquistas se tornam mais desafiadoras, e com isso, a visão se altera para estabelecer um novo objetivo a ser alcançado.

Exemplos de visão:

- a) TCU: Ser referência na promoção de uma administração pública efetiva, ética, ágil e responsável;
- b) AUD STJ: A auditoria interna almeja ser reconhecida no tribunal pela excelência na prestação dos seus serviços e ser respeitada pelo valor que agrega à gestão dos processos institucionais e à governança do STJ; e
- c) Banco do Brasil: Ser auditoria inovadora e de vanguarda, indutora das melhores práticas de governança, gestão de riscos e controles e reconhecida pela excelência da sua atuação.

#### 2.1.6.1.3. Valores

Os valores organizacionais representam os princípios que devem nortear as ações e a conduta de todos(as) os(as) colaboradores(as) das unidades de auditoria. Tais valores, portanto, consubstanciam-se em conjunto de crenças e princípios que orientam e informam as atividades de avaliação e consultoria.

Os valores devem estar alinhados com o código de ética para as atividades de auditoria, conforme o art. 77, inciso II, da Resolução CNJ n. 309/2020.

### Exemplos de valores:

- a) TCU: Ética, efetividade, independência, justiça e profissionalismo;
- b) STJ: Autodesenvolvimento, comprometimento, cooperação e ética;
- c) Secretaria da Receita Federal (SRF): Respeito ao cidadão, integridade, lealdade com a instituição, legalidade e profissionalismo;
- d) STJ: Aprendizagem contínua, comprometimento, ética, sustentabilidade e transparência; e
- e) CNJ: Acessibilidade, agilidade, credibilidade, eficiência, ética, imparcialidade, inovação, integridade, segurança jurídica, sustentabilidade, transparência e responsabilização.

#### 2.1.6.1.4 Negócio

O negócio representa o ramo de atividades no qual a unidade de auditoria atua, indicando o foco dos benefícios que ela irá gerar para as unidades auditadas e para a alta administração. Nos termos da Resolução CNJ n. 309/2020, as unidades de auditoria interna do Poder Judiciário fornecem os serviços de avaliação (*assurance*) e consultoria (*advisory*), por meio dos quais serão gerados os mencionados benefícios.

A descrição do negócio pretende responder o que a unidade faz e qual sua área de competência.

#### 2.1.6.1.5. Formulação da estratégia

A estratégia, para a atividade de auditoria interna, permite a alocação de recursos financeiros e humanos para ajudar a atingir os objetivos, conforme definidos nas declarações de visão e missão da atividade (que contribuem para o atingimento dos objetivos da organização).

##### 2.1.6.1.5.1. Diagnóstico da unidade

O ponto inicial da formulação da estratégia da unidade de auditoria é a realização do diagnóstico.

O diagnóstico da unidade de auditoria deve ser constituído de duas fases distintas, uma interna e outra externa.

A fase interna pode ser definida como sendo de autoconhecimento. O objetivo consiste em propiciar à unidade de auditoria um melhor conhecimento de sua realidade e, também, possibilitar a identificação dos maiores desafios de aprimoramento.

O diagnóstico interno deve ser feito com base em pesquisa junto aos(as) colaboradores(as) das unidades de auditoria, dos resultados das avaliações dos programas de qualidade das auditorias e consultorias, da adesão das unidades gestoras às propostas formuladas pela unidade de auditoria, da análise do clima organizacional da unidade e demais fatores internos que possam subsidiar a tomada de decisões de cunho estratégico para a unidade de auditoria.

A fase externa pode ser definida como fase de percepção dos resultados da atividade no contexto externo à unidade de auditoria. O objetivo é propiciar à unidade de auditoria um melhor conhecimento da percepção dos resultados dos serviços prestados, em colaboração com o atingimento de objetivos estratégicos do órgão.

Na fase externa, podem ser realizadas entrevistas com os principais clientes da unidade de auditoria, com gestoras e gestores públicos, entidades de controle externo, consultoras e consultores externos, entre outros, para discutir tendências, desafios e oportunidades que a unidade deveria levar em consideração na formulação de sua estratégia.

É primordial que se considere, também, nessa perspectiva, as análises e avaliações dos programas de qualidade dos serviços de auditoria e consultoria, além das auditorias obrigatórias decorrentes de imposições normativas.

#### 2.1.6.1.5.2. Análise de cenários

Após a realização do diagnóstico da unidade, deve-se proceder à análise de cenários.

É a análise de cenários que irá fundamentar as estratégias da unidade de auditoria. Sua principal função é analisar o contexto (interno e externo) no qual a unidade está inserida, e identificar situações futuras que são passíveis de ocorrer, possibilitando uma visão mais clara do cenário atual e permitindo a tomada de decisão mais fundamentada e precisa.

##### 2.1.6.1.5.2.1. Ambiente interno

O ambiente interno da unidade de auditoria consiste em fatores variáveis (forças e fraquezas ou pontos fortes e fracos, respectivamente) presentes na unidade. Essas variáveis devem incluir a estrutura, a cultura, os valores e os recursos disponíveis aos colaboradores e colaboradoras das unidades de auditoria.

A análise interna visa conhecer e avaliar o que se tem da unidade de auditoria, sua performance, seus colaboradores e colaboradoras, seus produtos e serviços, sua estrutura organizacional e seus clientes. A análise do ambiente interno contempla a identificação de forças e fraquezas.

O principal insumo para a elaboração da análise do ambiente interno é o diagnóstico da unidade.

#### 2.1.6.1.5.2.2. Ambiente externo

Analisar o ambiente externo consiste em identificar variáveis (oportunidades e ameaças) que estão fora da unidade ou da própria instituição.

Essa análise é realizada por meio de cotejamento entre as variáveis ambientais presentes, os riscos dessas variáveis e os impactos que elas podem trazer para os trabalhos da unidade de auditoria.

Pode-se afirmar que não se tem controle sobre os fatores ambientais externos, por isso a necessidade de se ampliar os controles para que haja mitigação de riscos de que fatores externos classificados como ameaças possam prejudicar ou influenciar negativamente a qualidade ou a execução das atividades de auditoria e consultoria.

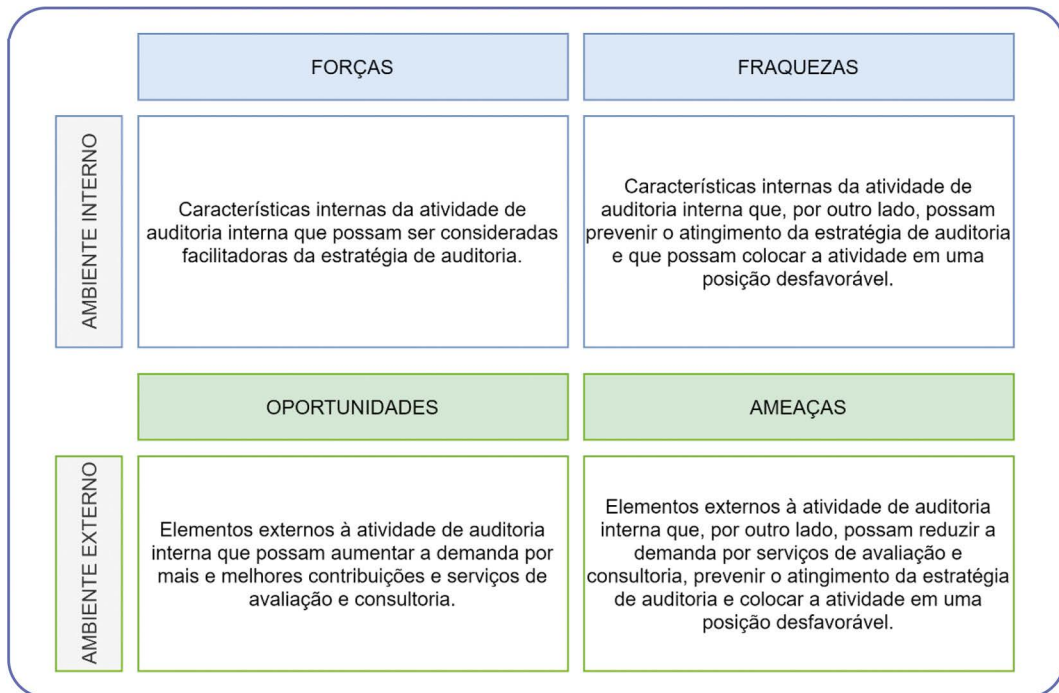
Por outro lado, as variáveis externas classificadas como oportunidades, criam circunstâncias favoráveis ao desempenho da missão da unidade de auditoria.

#### 2.1.6.1.5.2.3. Matriz SWOT

A metodologia clássica mais difundida quando se fala de análise de cenários para o planejamento estratégico é a Análise SWOT. A sigla tem seu significado em *Strenghts* (Forças), *Weakness* (Fraquezas), *Opportunities* (Oportunidades) e *Threats* (Ameaças). Sua principal função é ver o cenário atual da organização e caracterizá-lo sob o prisma desses fatores, que podem ser posteriormente analisados sob duas perspectivas: análise interna e externa.

A análise SWOT geralmente é estruturada em forma de matriz, o que facilita a visualização das informações que foram identificadas em cada ponto. Abaixo é possível entender melhor sobre como preencher cada quadrante da matriz.

Figura 5 – Representação gráfica Matriz SWOT



Fonte: Plano Diretor Secretaria de Auditoria Interna do STJ 2022/2025

## Exemplos de Matriz SWOT:

Figura 6 – Matriz SWOT Auditoria Interna do STJ



Fonte: Plano Diretor STJ Ciclo 2018/2022

## Construção de cenários

A análise de cenários constitui técnica para ordenar as diferentes percepções do futuro. Cenários equivalem a histórias sobre um futuro possível e ajudam a reconhecer e adaptar-se às mudanças que virão.

Para a elaboração de cenários, devem ser considerados como insumos: a análise do ambiente externo e a análise do ambiente interno.

## Objetivos estratégicos

Os objetivos estratégicos são as metas globais e amplas da auditoria interna e devem estar diretamente relacionadas à missão da unidade. Assim, a cada objetivo estratégico alcançado, a unidade caminha no sentido de atingir sua visão.

Alguns exemplos de objetivos estratégicos:

- Promover a qualidade e a efetividade da atividade de auditoria interna.
- Aprimorar o processo de comunicação interna com as unidades da organização.
- Desenvolver a função de consultoria da auditoria interna.
- Desenvolver as competências dos auditores e auditoras.
- Aprimorar o planejamento e a execução dos trabalhos da unidade.
- Aperfeiçoar a gestão de riscos na auditoria interna.

### 2.1.6.1.6. Mapa estratégico

O mapa estratégico traduz a missão, a visão e a estratégia da organização, da instituição ou da unidade administrativa em um conjunto abrangente de objetivos que direcionam o comportamento e o desempenho da unidade.

Os propósitos do mapa são definir e comunicar, de modo claro e transparente, a todos os níveis gerenciais e servidores(as), o foco e a estratégia de atuação escolhidos pela unidade de auditoria e a forma como suas ações impactam no alcance dos resultados desejados, assim como subsidiar a alocação de esforços e evitar a dispersão de ações e de recursos.

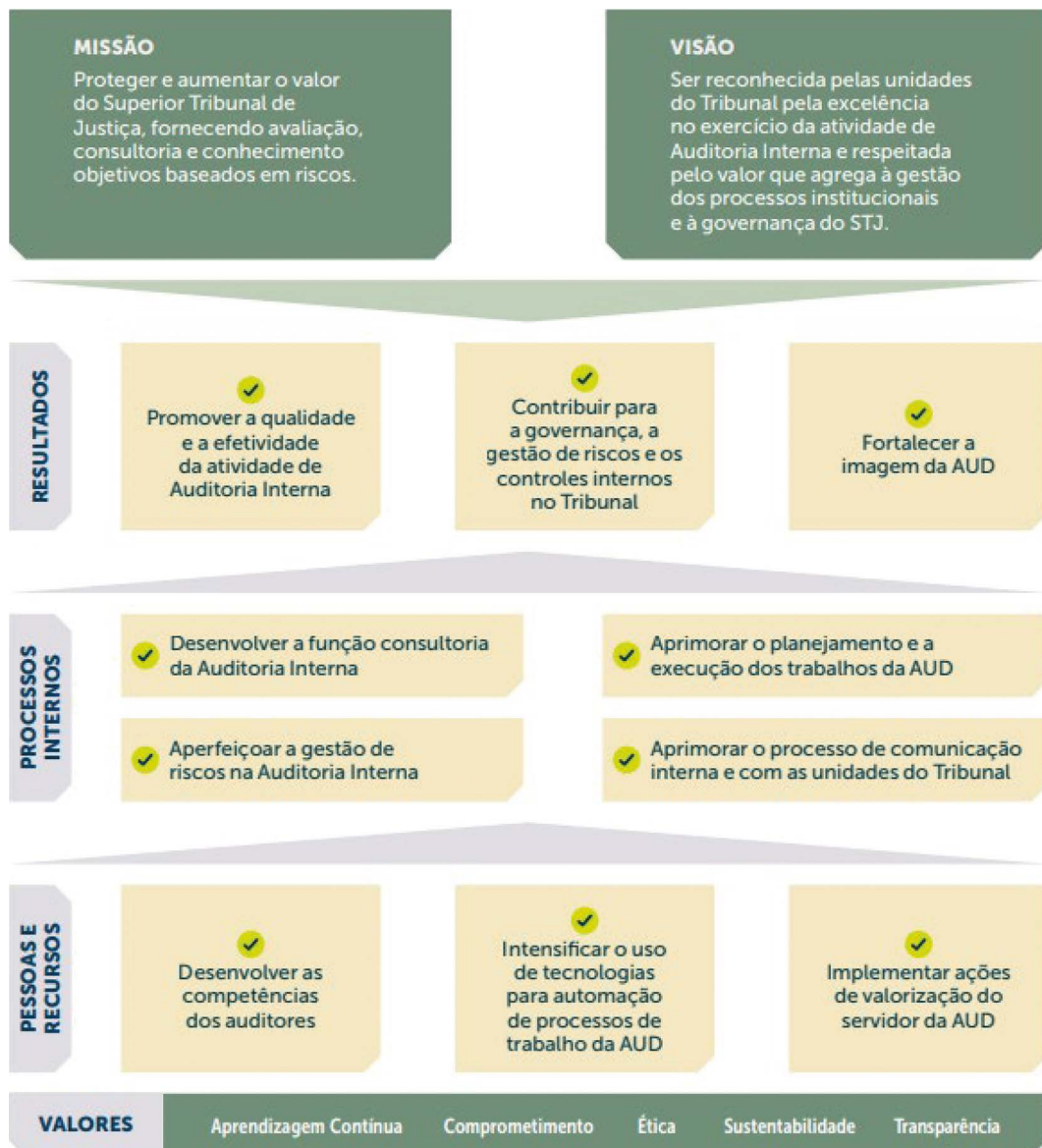
O mapa estratégico deverá ser estruturado em pelo menos duas perspectivas que representam o encadeamento lógico da estratégia de qualquer unidade de auditoria, que são: processos internos e resultados.

A perspectiva de processos internos retrata os processos prioritários nos quais a unidade deverá buscar excelência e concentrar esforços, a fim de maximizar seus resultados.

A perspectiva de resultados define os resultados que a unidade de auditoria deve gerar para atender às expectativas das partes interessadas (unidades auditadas e alta administração).

### Exemplos de mapa estratégico:

Figura 7 – Mapa estratégico Secretaria de Auditoria Interna do STJ



Fonte: Plano Diretor da Secretaria de Auditoria Interna do STJ ciclo 2022-2025

Figura 8 – Mapa estratégico 2020-2023 da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA)

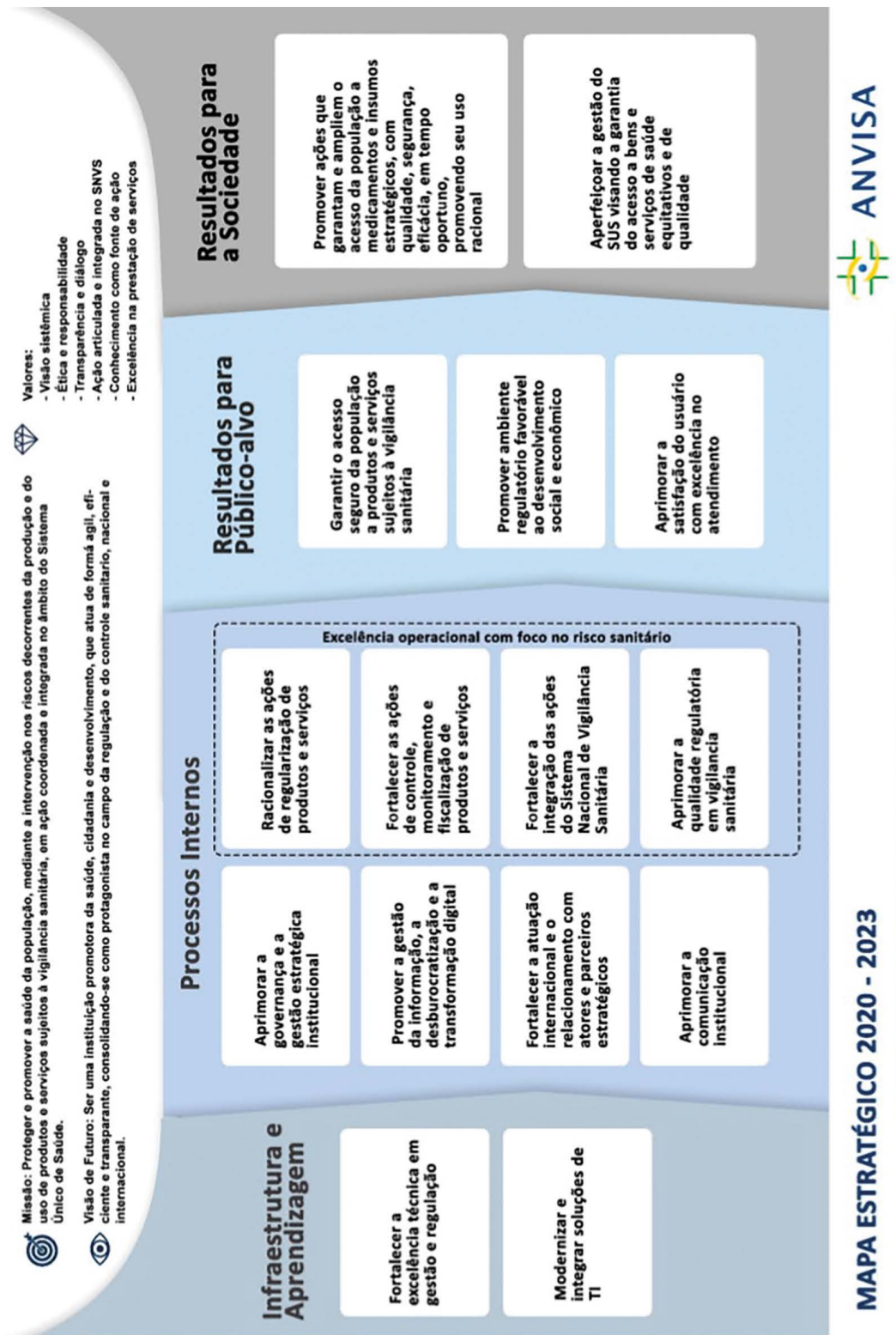
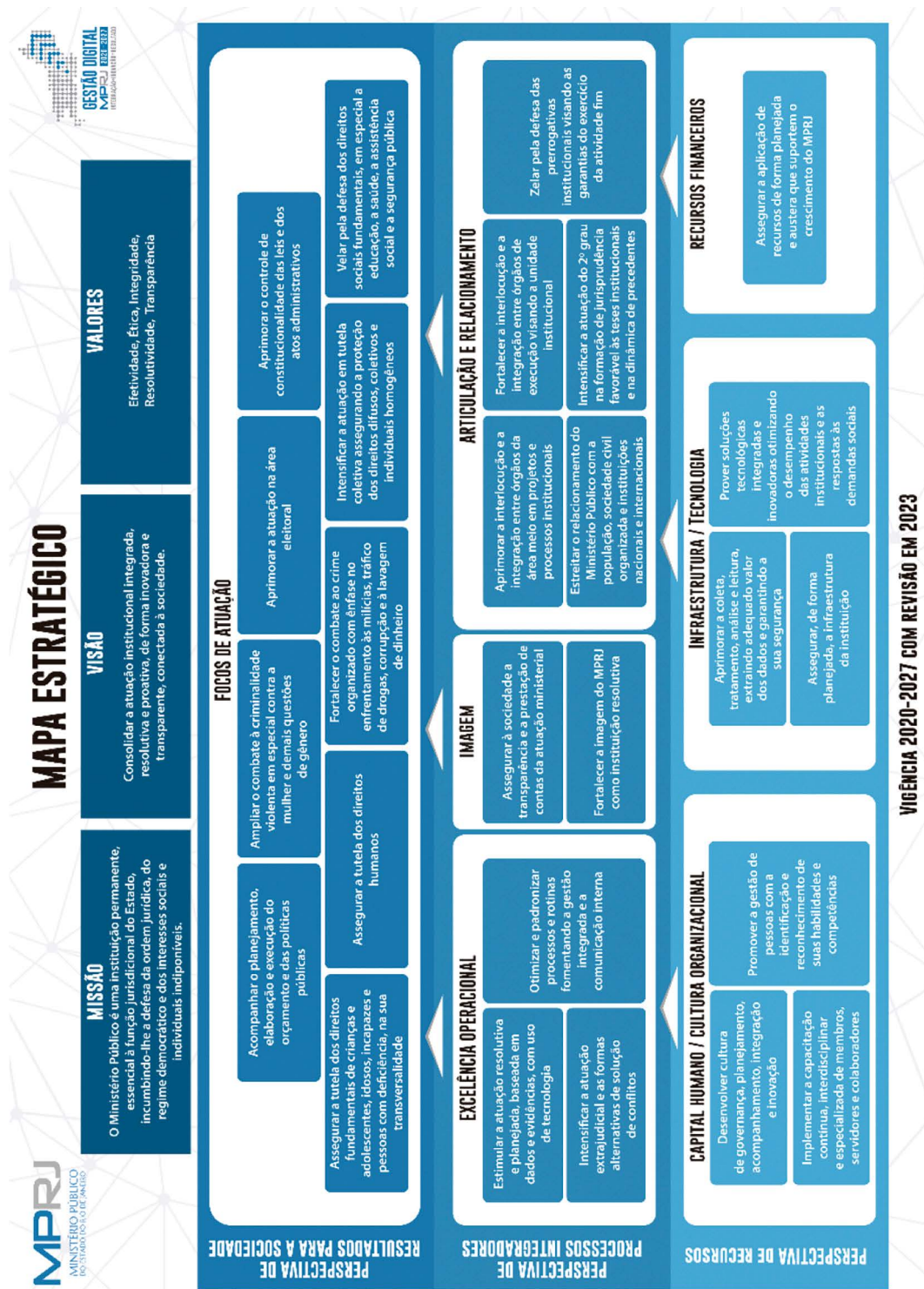


Figura 9 – Mapa estratégico 2015-2021 do TCU



Figura 10 – Mapa estratégico do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro (MPRJ)



#### 2.1.6.1.6.1. Iniciativas estratégicas da auditoria

As iniciativas estratégicas indicam, em linhas gerais, o conjunto de medidas ou ações a serem implementadas no curto, médio e longo prazos para assegurar o alcance dos objetivos estabelecidos no mapa estratégico e para preencher as lacunas existentes entre o desempenho atual da unidade e o desejado.

O portfólio de iniciativas deverá ser mensurado por indicadores. É importante salientar que, ao longo do tempo, modificações podem ser feitas nos objetivos do mapa estratégico, uma vez que a estratégia é constantemente reavaliada.

Exemplos de iniciativas estratégicas:

- a. melhorar o resultado de auditorias e consultorias por meio de capacitações;
- b. aprimorar os processos de auditoria, tendo como referencial práticas internacionais;
- c. melhorar a efetividade das recomendações e das consultorias realizadas, bem como do processo de gestão das Ações Coordenadas de Auditoria;
- d. fortalecer a comunicação com partes interessadas;
- e. dotar os(as) auditores(as) de competências técnicas;
- f. promover o uso da tecnologia nos processos de trabalho da auditoria interna;
- g. consolidar a estrutura normativa da auditoria interna; e
- h. fomentar a cultura de gestão de riscos no tribunal.

#### 2.1.6.1.6.2. Indicadores

Os indicadores são instrumentos de medição que proporcionam informações sobre o resultado da execução da estratégia, comunicando o alcance das metas e sinalizando a necessidade de ações corretivas sendo, portanto, um teste permanente da validade da estratégia.

O uso de indicadores é uma importante ferramenta de gestão, pois permite a transparência na divulgação de resultados, garante o alinhamento dos esforços por meio do estabelecimento de linguagem e objetivos comuns e define critérios reconhecidos pela instituição.

O uso de indicadores retrata como a unidade de auditoria pretende verificar se sua estratégia de atuação está sendo bem-sucedida e se está fornecendo às partes interessadas os principais resultados esperados.

Tabela 1 - Exemplos de indicadores

| Exemplo 1 | Objetivos estratégicos                                                                                                                     | Indicadores                                                            | Descrição do Indicador                                                                                                                                                                                                                                                                   | Forma de Cálculo                                                                                                                                                        |
|-----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|           | Melhorar o resultado das auditorias e consultorias por meio de capacitações.                                                               | Índice de horas de capacitação realizadas.                             | Mede a quantidade de horas de capacitação realizadas pelos auditores em função do plano de capacitação anual                                                                                                                                                                             | $(\Sigma \text{ qtd. horas realizadas}) / (\Sigma \text{ qtd. horas planejadas})$                                                                                       |
|           |                                                                                                                                            | Índice de horas de capacitação em inovação e de tecnologia realizadas  | Mede a quantidade de horas dedicadas exclusivamente a ações de inovação e de tecnologia em auditoria, em função do total de horas de capacitação do Plano de Capacitação Anual.                                                                                                          | $1 - \{(\Sigma \text{ qtd. horas em inovação}) / (\Sigma \text{ qtd. horas planejadas})\}$                                                                              |
|           | Aprimorar os processos de auditoria, tendo como referencial práticas internacionais                                                        | Índice de evolução da maturidade dos processos de auditoria.           | Mede a evolução da maturidade dos processos-chave de auditoria, conforme modelo IA-CM, nos últimos doze meses.                                                                                                                                                                           | $\Sigma \text{ de KPAsKPAs concluídos e devidamente publicados na internet} / \text{total de KPAsKPAs} * 100$                                                           |
|           | Melhorar a efetividade das recomendações e das consultorias realizadas, bem como do processo de gestão das Ações Coordenadas de Auditoria. | Índice de satisfação dos trabalhos de auditoria e consultoria          | Mede o índice geral de satisfação das unidades auditadas quanto a percepção de melhorias nos processos de gestão, governança e riscos, oriundas de avaliações e consultorias. O indicador será calculado em função de pesquisa de satisfação junto às unidades auditadas e auditores(as) | $(\text{Muito Boa} + \text{Boa}) / (\text{Total de participantes}) * 100$                                                                                               |
|           |                                                                                                                                            | Índice de adesão às ações coordenadas de auditoria                     | Mede a adesão dos tribunais e conselhos do SIAUD-Jud às ações coordenadas de auditoria                                                                                                                                                                                                   | $(\text{Qtd. tribunais que enviaram informações da auditoria} / \text{Qtd. de tribunais do SIAUD-Jud}) * 100$                                                           |
|           |                                                                                                                                            | Índice de satisfação dos resultados das ações coordenadas de auditoria | Mede, por meio de pesquisa, o nível de satisfação dos tribunais e conselhos do SIAUD-Jud em relação à melhoria nos processos de gestão, governança e risco, oriundas das ações coordenadas de auditoria                                                                                  | $\Sigma \text{ de reuniões realizadas} / \text{total de reuniões programadas no ano}$                                                                                   |
|           |                                                                                                                                            | Índice de aderência às recomendações da unidade de auditoria interna   | Mede, por meio de sistemas ou planilhas, o nível de aderência das unidades auditadas às recomendações expedidas pela unidade de auditoria interna                                                                                                                                        | $AGAGJ2 = \{[RI + (REI * 0,25)] / TRM\}$<br>RI = Recomendações implementadas<br>REI = Recomendações em implementação<br>TRM = Total das recomendações monitoradas (TRM) |

Fonte: Elaboração própria

#### 2.1.6.1.6.3. Desdobramento das iniciativas no plano de ação

O desdobramento das iniciativas nos planos de ação serve para transformar as iniciativas em pequenas estruturas de ações, a fim de que todos os envolvidos entendam quais atividades deverão ser realizadas para o atingimento das metas estabelecidas nos indicadores.

Em outras palavras, o desdobramento permite o gerenciamento de atividades escalonadas em um horizonte temporal, de modo a comunicar-se com os(as) colaboradores(as) da unidade de auditoria sobre o que deverá ser feito para que a iniciativa estratégica seja concluída.

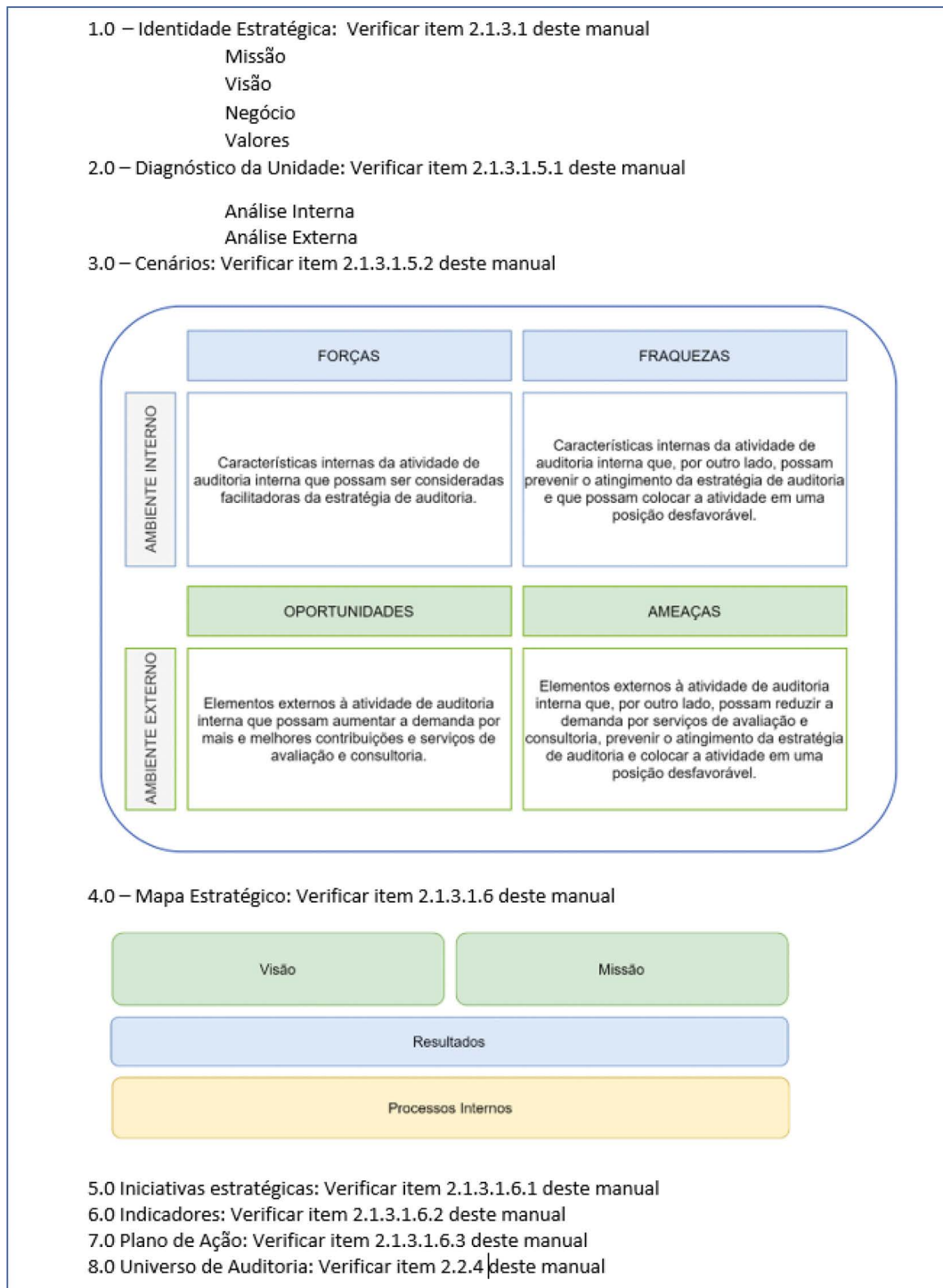
Desdobrar uma iniciativa estratégica exige dos responsáveis (dirigentes de unidade e demais líderes) conhecimento necessário para estabelecer relações claras entre os indicadores, a fim de que os resultados obtidos em pequenas tarefas feitas diariamente sejam repercutidos no alcance das metas.

Tabela 2 - Exemplos de desdobramentos das iniciativas em planos de ação

| Processos internos |                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                          |                                                                                                             |       |      |      |      |      |      |
|--------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|------|------|------|------|------|
| Exemplo 01         | Objetivo estratégico                                                                                                                       | Indicadores                                                                                                                                                                                              | Descrição do Indicador                                                                                                                                                                                                                                                                 | Forma de Cálculo                                                                                                                                                         | Ações 2021                                                                                                  | Metas |      |      |      |      |      |
|                    |                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                          |                                                                                                             | 2021  | 2022 | 2023 | 2024 | 2025 | 2026 |
|                    | Aprimorar os processos de auditoria, tendo como referencial práticas internacionais.                                                       | Índice de evolução da maturidade dos processos de auditoria.                                                                                                                                             | Mede a evolução da maturidade dos processos-chave de auditoria da SAU, conforme modelo IA-CM, nos últimos doze meses.                                                                                                                                                                  | $\Sigma$ de KPA's concluídos e devidamente publicados na internet / total de KPA's *100                                                                                  | Implantar os processos-chave (key processes área – KPA) para atingimento do nível de maturidade 2 do IA-CM. | 10%   | 20%  | 40%  | 60%  | 80%  | 100% |
| Resultados         |                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                          |                                                                                                             |       |      |      |      |      |      |
| Exemplo 02         | Objetivo estratégico                                                                                                                       | Indicadores                                                                                                                                                                                              | Descrição do Indicador                                                                                                                                                                                                                                                                 | Forma de Cálculo                                                                                                                                                         | Ações 2021                                                                                                  | Metas |      |      |      |      |      |
|                    |                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                          |                                                                                                             | 2021  | 2022 | 2023 | 2024 | 2025 | 2026 |
|                    | Melhorar a efetividade das recomendações e das consultorias realizadas, bem como do processo de gestão das Ações Coordenadas de Auditoria. | Índice de satisfação dos trabalhos de auditoria e consultoria.                                                                                                                                           | Mede o índice geral de satisfação das unidades auditadas quanto à percepção de melhorias nos processos de gestão, governança e riscos, oriundas de avaliações e consultorias. O indicador será calculado em função de pesquisa. de satisfação junto às unidades auditadas e auditores. | (Muito Boa + Boa)/(Total de participantes)*100                                                                                                                           | Realizar pesquisa de satisfação junto às unidades auditadas.                                                | 70%   | 80%  | 90%  | 90%  | 90%  | 90%  |
|                    | Índice de adesão às ações coordenadas de auditoria.                                                                                        | Mede a adesão dos tribunais e conselhos do SIAUD-Jud às ações coordenadas de auditoria.                                                                                                                  | (Qtd. tribunais que enviaram informações da auditoria/Qtd. de tribunais do SIAUD-Jud)*100                                                                                                                                                                                              | Fomentar a adesão significativa dos órgãos do SIAUD-Jud às ações coordenadas propostas pelo CNJ.                                                                         | 98%                                                                                                         | 98%   | 98%  | 98%  | 98%  | 98%  | 98%  |
|                    | Índice de satisfação dos resultados das ações coordenadas de auditoria.                                                                    | Mede, por meio de pesquisa, o nível de satisfação dos tribunais e conselhos do SIAUD-Jud em relação à melhoria nos processos de gestão, governança e risco, oriundas das ações coordenadas de auditoria. | $\Sigma$ de reuniões realizadas / total de reuniões programadas no ano                                                                                                                                                                                                                 | Realizar pesquisa de satisfação junto aos órgãos do SIAUD-Jud, a fim de obter a percepção das unidades de auditoria sobre o resultado das ações coordenadas de auditoria | 70%                                                                                                         | 80%   | 90%  | 90%  | 90%  | 90%  | 90%  |

Fonte: Elaboração própria

Figura 11 – Modelo de template básico para formulação da estratégia das unidades de auditoria



Fonte: Elaboração própria

O PALP deverá ser monitorado anualmente de forma a possibilitar potenciais ajustes que permitam o alcance dos objetivos previamente estabelecidos.

## 2.2. PLANO ANUAL DE AUDITORIA COM BASE EM RISCOS

### 2.2.1. Introdução

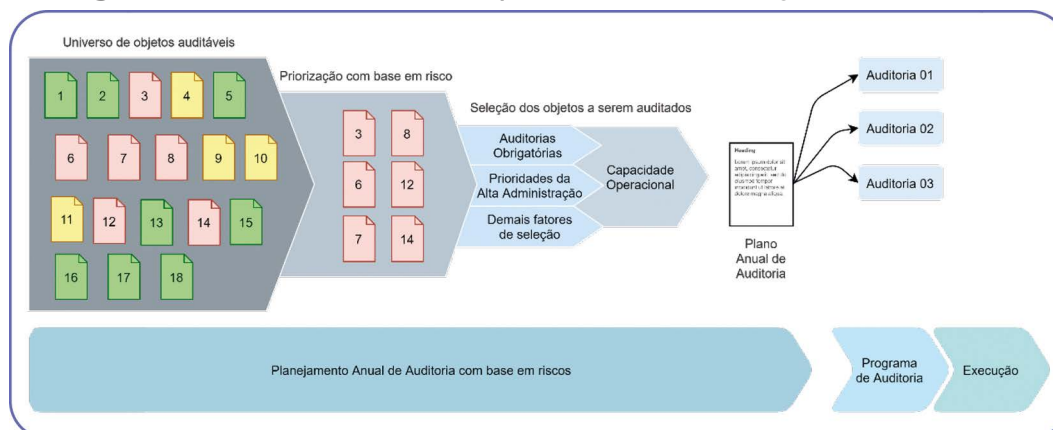
A Resolução CNJ n. 309/2020 estabeleceu que o Plano Anual de Auditoria (PAA) deve ser, preferencialmente, baseado em riscos, direcionando os esforços das unidades de auditoria às questões que estejam com maior exposição a ameaças passíveis de afetar o alcance dos objetivos dos tribunais, conselhos e seções judiciárias.

Assim, o PAA deve estar em harmonia com o plano estratégico do órgão, com as expectativas da alta administração e com o processo de gestão de riscos, quando houver e for considerado confiável.

### 2.2.2. Visão geral do macroprocesso de elaboração do PAA

Em termos temporais, o processo de elaboração do planejamento anual das atividades de auditoria interna é segregado em três momentos distintos: no primeiro, são identificados e estudados os processos auditáveis; no segundo momento, os processos são priorizados com base no risco que oferecem para o atingimento dos objetivos estratégicos no órgão; e, no terceiro momento, os processos são selecionados conforme a capacidade operacional e demais fatores que a unidade de auditoria julgar necessário, como por exemplo: prioridades da gestão, auditorias obrigatórias, auditorias coordenadas, expertise dos(as) auditores(as), custo da auditoria, entre outros.

Figura 12 – Estrutura do macroprocesso de elaboração do PAA



Relativamente ao processo de priorização dos objetos auditáveis, constantes do universo de auditoria, é necessário que se observem as seguintes etapas:

- c) Etapa 1 - Avaliação da maturidade da gestão de riscos do tribunal ou conselho: essa avaliação deve possibilitar à unidade de auditoria a tomada de decisão sobre em que medida ela poderá, ou não, valer-se dos riscos que, eventualmente, já tenham sido mapeados e avaliados pela gestão; e
- d) Etapa 2 - Seleção dos trabalhos de auditoria com base em riscos: deverá ser utilizado o cadastro de riscos da unidade auditada, se confiável, e, se não, o mapeamento de riscos ou dos fatores de riscos realizado pela própria unidade de auditoria.

Dessa forma, o Plano Anual de Auditoria deve corresponder a um *portfólio* de serviços de avaliação e consultoria a serem realizados sobre processos auditáveis ou objetos constantes do universo de auditoria previamente mapeado, considerados os riscos associados e demais fatores de priorização estabelecidos, tanto pela gestão, como pela própria unidade de auditoria.

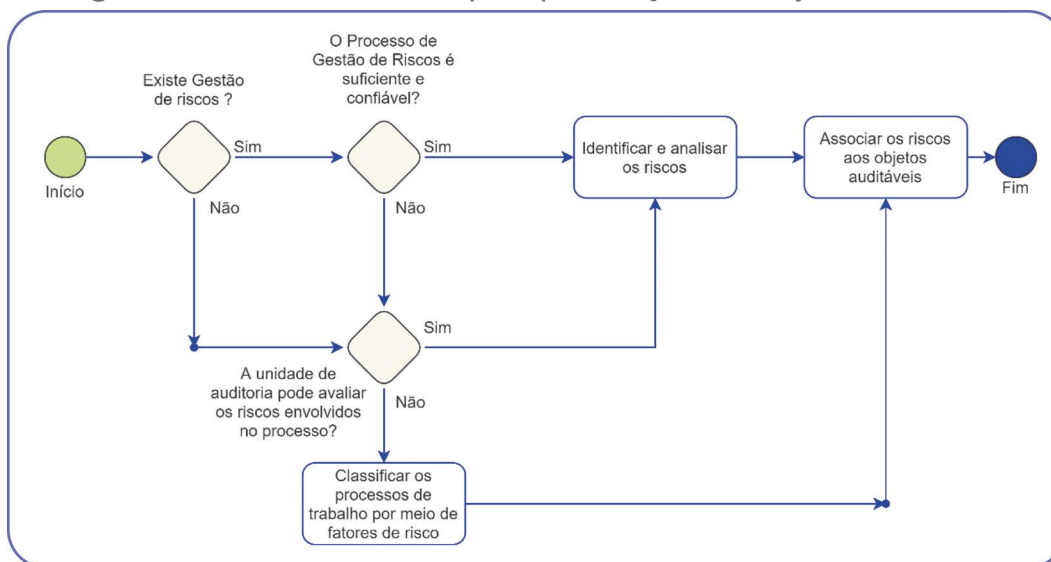
### 2.2.3. Avaliação da maturidade da gestão de riscos

A unidade de auditoria poderá utilizar duas bases para a realização da avaliação da maturidade da gestão de riscos: a avaliação de riscos realizada pelas unidades auditadas e a avaliação de riscos realizada pela unidade de auditoria.

Quando não houver a possibilidade de se utilizar nenhuma das bases para avaliar a maturidade da gestão de riscos dos processos de trabalho, a unidade de auditoria deverá se valer dos fatores de riscos para priorizar os objetos constantes do universo auditável.

Diante do exposto, a unidade de auditoria deverá utilizar o seguinte fluxo de decisões para priorização dos objetos auditáveis:

Figura 13 - Fluxo de decisões para priorização dos objetos auditáveis



Fonte: Orientação Prática - Plano de Auditoria Baseado em riscos, CGU, Brasília, 2020 (Adaptado)

Dessa forma, o primeiro passo é a avaliação da maturidade da gestão de riscos do contexto em estudo (suficiência e confiabilidade). Nos casos em que for considerada madura, deverá servir de referência para a priorização dos objetos de auditoria. Não havendo gestão de riscos madura, é necessário que a própria equipe identifique e analise os riscos para a posterior priorização de objetos de auditoria.

Por fim, nas situações em que for constatada a inadequação da maturidade da gestão de riscos e não for aplicável ou viável a identificação e avaliação dos riscos pela unidade de auditoria, poderão ser utilizados critérios de priorização, chamados de fatores de risco, para a seleção dos objetos de auditoria do universo em estudo.

Nessas situações, é necessária a definição prévia dos critérios de priorização a serem utilizados, adaptados ao contexto sob estudo, devidamente validados pelos(as) dirigentes das unidades de auditoria.

#### 2.2.4. Seleção dos objetos de auditoria com base em riscos

Finalizada a etapa de avaliação da maturidade da gestão de riscos e definida a base a ser utilizada para priorização dos objetos, dá-se início ao processo de seleção dos objetos de auditoria com base em riscos. Esse processo observará procedimentos específicos, a depender da forma de seleção definida pela equipe.

#### 2.2.4.1. Seleção com base na avaliação de riscos realizada pela unidade auditada

Como essa forma de priorização se baseia no cadastro de riscos da unidade auditada, é possível que não haja uma correspondência direta entre os riscos identificados pela gestão e os processos de trabalho mapeados pela equipe.

Nesses casos, será necessário, primeiramente, realizar a associação entre os processos de trabalho mapeados pela unidade de auditoria e os objetos identificados pelo sistema de gestão de riscos da unidade auditada (macroprocessos, processos, unidades de negócio etc.) e, somente então, vincular os riscos (ou conjunto de riscos) aos processos de trabalho constantes do universo de auditoria.

Na sequência, a unidade de auditoria deve classificar os objetos de auditoria com base nos riscos associados a cada um deles.

#### 2.2.4.2. Seleção com base na avaliação de riscos realizada pela unidade de auditoria

Para a classificação dos objetos de auditoria, no caso de não haver maturidade suficiente ou em face da inexistência de gestão de riscos na unidade auditada, é necessário que a própria unidade de auditoria realize a identificação e a avaliação dos principais riscos envolvidos em cada processo de trabalho.

Para realizar a avaliação de riscos, as unidades de auditoria deverão seguir as seguintes etapas:

- a) Etapa 1 - Identificar e avaliar os riscos-chave relacionados aos macroprocessos de auditoria identificados;
- b) Etapa 2 - Associar os riscos dos macroprocessos aos processos de trabalho (objetos de auditoria); e
- c) Etapa 3 - Priorizar os objetos de auditoria com base em riscos.

Na Etapa 1, a unidade de auditoria poderá requisitar informações às áreas envolvidas nos macroprocessos, revisar trabalhos anteriores de auditoria, entre outros elementos que permitam avaliar todos os riscos dos macroprocessos.

Para tanto, é recomendado o uso de técnicas como Matriz SWOT, *Brainstorming*, Diagrama *Bow-Tie*, entre outras. A norma ABNT ISO 31010:2009 apresenta e explica o uso dessas e de outras técnicas no contexto dos trabalhos de gestão de riscos.

Por exemplo, com a aplicação da Matriz SWOT em cada macroprocesso mapeado, é possível identificar forças e fraquezas do ambiente interno e oportunidades e ameaças do ambiente externo ao contexto em avaliação. Com base nas fraquezas e nas ameaças levantadas, podem ser identificados riscos por meio de resposta à questão: “Quais riscos podem decorrer das fraquezas e das ameaças relacionadas ao macroprocesso?”.

A partir de então, cada risco identificado deve ser avaliado em relação ao seu potencial impacto (I) e à sua probabilidade (P) de ocorrência.

Tabela 3 - Exemplo de identificação e avaliação de riscos dos macroprocessos

| Macroprocessos  | Riscos-chave | Nível de Risco (IxP) |
|-----------------|--------------|----------------------|
| Macroprocesso 1 | Risco 1      | NR1. 10X5=50         |
|                 | Risco 2      | NR2. 6X5=30          |
|                 | Risco 3      | NR3. 7X7=49          |
| Macroprocesso 2 | Risco 2      | NR2. 6X5=30          |
|                 | Risco 4      | NR4. 8X8=64          |
|                 | Risco 5      | NR5. 6X8=48          |
| Macroprocesso 3 | Risco 1      | NR1. 10X5=50         |
|                 | Risco 5      | NR5. 6X8=48          |
|                 | Risco 6      | NR6. 10X4=40         |
|                 | Risco 7      | NR7. 6X6=36          |

Fonte - imagem adaptada de SANTOS, P. R. M. R. D. Planejamento de auditoria baseado em riscos: Proposta de aplicação da metodologia de planejamento de auditoria baseada em riscos na seleção de objetos de auditoria relacionados à mobilidade urbana. Instituto Serzedello Corrêa. Brasília. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Instituto Serzedello Corrêa como requisito parcial para a obtenção do grau de especialista em Auditoria do Setor Público.

A Etapa 2 consiste na associação dos riscos identificados e avaliados nos macroprocessos a cada um dos seus processos relacionados, que representam os objetos de auditoria mapeados.

Essa associação pode ser feita a partir da resposta à seguinte questão, a ser aplicada a cada um dos processos: “Que riscos relacionados aos objetivos do macroprocesso estão presentes no processo em análise?”.

Concluída a associação dos riscos dos macroprocessos a cada um dos processos, é calculada a magnitude dos riscos dos processos, por meio do somatório do nível de risco de cada um dos riscos associados.

O quadro a seguir ilustra essa etapa:

Tabela 4 – Exemplo de associação de riscos dos macroprocessos aos objetos de auditoria

| Macroprocessos  | Objetos de Auditoria       | Riscos Associados | $\Sigma$ Nível dos Riscos Associados |
|-----------------|----------------------------|-------------------|--------------------------------------|
| Macroprocesso 1 | Objeto 1                   | R1;R2             | 50+30=80                             |
|                 | Objeto 2                   | R1;R2;R3          | 50+30+49=129                         |
|                 | Objeto 3                   | R1;R3             | 50+49=99                             |
|                 | Magnitude do Macroprocesso |                   | 308 (35,6%)                          |
| Macroprocesso 2 | Objeto 4                   | R2                | 30                                   |
|                 | Objeto 5                   | R4;R5             | 64+48=112                            |
|                 | Objeto 6                   | R1                | 50                                   |
|                 | Magnitude do Macroprocesso |                   | 192 (22,2%)                          |
| Macroprocesso 3 | Objeto 7                   | R3;R4;R5          | 49+64+48=161                         |
|                 | Objeto 8                   | R5;R2             | 48+30=78                             |
|                 | Objeto 9                   | R1;R6             | 50+40=90                             |
|                 | Objeto 10                  | R7                | 36                                   |
|                 | Magnitude do Macroprocesso |                   | 365 (42,2%)                          |

Fonte - imagem adaptada de SANTOS, P. R. M. R. D. Planejamento de auditoria baseado em riscos: Proposta de aplicação da metodologia de planejamento de auditoria baseada em riscos na seleção de objetos de auditoria relacionados à mobilidade urbana. Instituto Serzedelo Corrêa. Brasília. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Instituto Serzedelo Corrêa como requisito parcial para a obtenção do grau de especialista em Auditoria do Setor Público.

Por fim, na Etapa 3, a partir da aferição do valor de magnitude dos riscos associados a cada processo, é possível definir a ordem de prioridade dos processos com base em riscos, de forma a subsidiar a elaboração do plano anual.

Tabela 5 – Exemplo de priorização de objetos de auditoria com base em riscos

| Prioridade | Objetos de Auditoria | Riscos Associados | $\Sigma$ Nível dos Riscos Associados |
|------------|----------------------|-------------------|--------------------------------------|
| 1          | Objeto 7             | R3;R4;R5          | 161                                  |
| 2          | Objeto 2             | R1;R2;R3          | 129                                  |
| 3          | Objeto 5             | R4;R5             | 112                                  |
| 4          | Objeto 3             | R1;R3             | 99                                   |
| 5          | Objeto 9             | R1;R6             | 90                                   |
| 6          | Objeto 1             | R1;R2             | 80                                   |
| 7          | Objeto 8             | R5;R2             | 78                                   |
| 8          | Objeto 6             | R1                | 50                                   |
| 9          | Objeto 10            | R7                | 36                                   |
| 10         | Objeto 4             | R2                | 30                                   |

Fonte - imagem adaptada de SANTOS, P. R. M. R. D. Planejamento de auditoria baseado em riscos: Proposta de aplicação da metodologia de planejamento de auditoria baseada em riscos na seleção de objetos de auditoria relacionados à mobilidade urbana. Instituto Serzedelo Corrêa. Brasília. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Instituto Serzedelo Corrêa como requisito parcial para a obtenção do grau de especialista em Auditoria do Setor Público.

### 2.2.5. Fatores de risco

A utilização de critérios para avaliação e seleção de objetos de auditoria maximiza a probabilidade de selecionar objetos que tragam oportunidade de realizar trabalhos significativos quanto ao cumprimento das finalidades das auditorias, ou seja, agregar valor às operações da instituição de modo a auxiliá-la no alcance de objetivos estratégicos.

Nesse sentido, entende-se por significativos os trabalhos que conjugam maior materialidade, vulnerabilidade/criticidade e relevância. É imprescindível, entretanto, que haja a conjugação entre os fatores de risco para se obter resultados desejáveis, uma vez que a utilização isolada de apenas um fator pode levar a um resultado incorreto quanto à importância do objeto auditado para a organização.

#### 2.2.5.1. Materialidade

A materialidade refere-se ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados por uma gestão, em um específico ponto de controle (unidade, sistema, área, processo, programa ou ação) objeto dos exames de auditoria ou fiscalização. Essa abordagem leva em consideração o caráter relativo dos valores envolvidos.

Compõe-se por fatores que procuram evidenciar a representatividade dos valores sujeitos a riscos, em termos orçamentários, financeiros e patrimoniais, colocados à disposição dos(as) gestores(as) e/ou do volume de bens e valores efetivamente geridos, isto é, dos ativos públicos colocados sob a gestão dos(as) responsáveis pela unidade.

Na utilização da materialidade como critério para seleção de objetos de auditoria deve-se levar em consideração a relação direta entre controle interno e montante de recurso, ou seja, controle menos rígido para valores irrisórios, e controle mais rígido para montantes expressivos.

A avaliação da representatividade no montante financeiro das operações no todo orçamentário é crucial para seleção de objetos de auditoria pelo critério da materialidade.

Para a composição do critério materialidade, deve-se utilizar os valores autorizados no orçamento como referência, uma vez que permite que se possa avaliar a adequação quanto à execução do planejamento orçamentário. No entanto, em ambientes orçamentários nos quais existe grande diferença entre o orçado, o contratado e o pago, o exame dos valores envolvidos em cada uma das fases da despesa pode ser necessário.

Os resultados esperados de auditorias realizadas em objetos pelo critério da materialidade, estão associados ao exame da regularidade e adequação da alocação do recurso público.

É importante citar que o impacto econômico-financeiro gerado por melhorias em função de recomendações de auditoria pode, na maioria das vezes, não ser mensurável. Todavia, ao longo do tempo, torna-se perceptível, como consequência de implementação de melhorias em processos objetos de trabalhos de auditoria.

Nem sempre os benefícios das auditorias operacionais são financeiros, mas o aperfeiçoamento de processos em objetos de auditoria com alta materialidade tem grande possibilidade de gerar economia ou eliminar desperdícios.

De forma geral, a utilização do critério de materialidade direciona os trabalhos de auditoria para maior possibilidade de obtenção de resultados significativos relativos ao potencial econômico-financeiro do objeto, por intermédio da identificação de alocação irregular ou ineficiente de recursos públicos.

#### 2.2.5.2. Relevância

A relevância significa a importância de determinado objeto que será auditado em função do alcance dos objetivos estratégicos do órgão. O critério de relevância indica que as auditorias selecionadas devem procurar responder a questões de interesse da sociedade, que estão em debate público e são valorizadas.

Compõe-se por fatores que procuram evidenciar a importância estratégica da unidade em função de suas atribuições, do impacto de suas atividades no órgão e da essencialidade do serviço prestado.

A utilização da relevância, por se tratar de critério, por vezes subjetivo, deve estar amparada em um conjunto de opiniões e relatos que sejam capazes de subsidiar o(a) auditor(a) quanto à classificação correta de cada objeto a ser auditado. Para isso, podem ser utilizadas as seguintes fontes de informação:

- a) opinião de servidores(as) com expertise no assunto;
- b) pesquisas e questionários internos;
- c) declarações de prioridades nos planos e orçamentos públicos como o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e planos setoriais;
- d) manifestação pública de priorização pelo(a) dirigente do tribunal ou conselho;
- e) relatos coletados pelas ouvidorias e corregedorias;
- f) informações constantes da mídia.

### 2.2.5.3. Vulnerabilidade/Criticidade

Representa a composição dos elementos referenciais de vulnerabilidade, das fraquezas e dos pontos de controle. É condição imprópria por ilegalidade, por ineficácia ou por ineficiência de uma situação gerencial. Expressa a não aderência normativa e os riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados e os eventos adversos ao controle da administração. Em suma, representa os pontos fracos de uma organização.

As variáveis utilizadas pelo critério da vulnerabilidade/criticidade podem ser aferidas por alguns indicadores de eventos adversos, quais sejam:

- a. áreas envolvidas tradicionalmente propensas ao risco (aquisições, tecnologias, questões ambientais, saúde etc., ou áreas de risco inaceitável);
- b. surgimento de atividades novas ou urgentes;
- c. mudanças nas condições ou requisitos para realização de determinada atividade;
- d. estruturas de gestão complexas, com possibilidade de haver alguma confusão sobre as responsabilidades; e
- e. inexistência de informação confiável e atualizada sobre a eficiência ou a eficácia de um programa ou projeto institucional.

Portanto, um objeto com maior ou menor percentual de variação da despesa, tem maior ou menor probabilidade, respectivamente, de ocorrência de eventos adversos. A utilização dessa variável, sobre uma perspectiva de variação financeira, direciona os trabalhos de auditoria aos objetos com maior potencial de vulnerabilidades quanto aos controles internos.

### 2.2.5.4. Aspectos relevantes dos fatores de risco

A seleção de objetos de auditoria com base nos fatores de risco de materialidade, relevância e criticidade, estabelecem preferências dentre todo o universo de objetos de auditoria, conforme o peso aplicado a cada um dos critérios de seleção.

Os critérios de seleção podem ter maior ou menor peso no processo de escolha, conforme a conjuntura definida pela equipe de auditoria. As características do possível objeto de auditoria devem ser examinadas em relação a cada um desses critérios para, em conjunto, permitir a elaboração da escala de prioridades.

Ao se aplicar maior peso ao critério formado por variável relativa a valores monetários compreendidos ao objeto de auditoria (materialidade), por exemplo, em detrimento ao critério relativo à importância e valorização do objeto para a sociedade (relevância), os resultados tendem a ser mais significativos que interessantes à sociedade e vice-versa.

Após a contabilização da pontuação dos objetos de auditoria, esses devem ser ordenados de forma que aqueles que receberam maior “pontuação” sejam considerados prioritários.

Dessa forma, é possível a maximização de possibilidades do resultado desejável, por meio do direcionamento por critérios de seletividade de objetos de auditoria, potencializando oportunidades orientadas pela estratégia organizacional, que por si, fundamenta as preferências e escolhas realizadas.

Deve-se ressaltar, por fim, que é importante evitar a utilização de critérios (materialidade, relevância e criticidade) que não possam ser associados a todos os objetos de auditoria.

Caso não seja possível (como por exemplo, se a materialidade for utilizada como critério, e nem todo objeto possuir um valor monetário atribuído a ele), o universo de auditoria deve ser subdividido, de modo que as avaliações sejam feitas separadamente.

Posteriormente, os resultados devem ser consolidados em uma ou mais matrizes, com o auxílio de alguma metodologia de normalização que permita a sua comparabilidade com base em premissas estabelecidas.

### 2.2.6. Conteúdo mínimo

O Plano Anual de Auditoria (PAA) deve apresentar de forma clara e objetiva a extensão, a metodologia e o cronograma de desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, bem como os principais resultados esperados com a execução do plano, para o período de um ano.

Para elaboração do PAA, a equipe de auditoria responsável pelo planejamento deverá fazer constar no documento as seguintes informações:

- a. informações de auditoria constante do PALP;
- b. estimativa de horas destinadas às ações de capacitação e participação em eventos que promovam o conhecimento necessário à execução do Plano de Auditoria;
- c. descrição sumária de cada auditoria com indicação dos riscos, da relevância, do objetivo, dos resultados esperados, do escopo e do dimensionamento da equipe;
- d. cronograma de cada auditoria a ser realizada durante o ano;
- e. quantidade de horas disponíveis para realização das consultorias de modo que não haja prejuízo às ações de avaliação;
- f. diretrizes do CNJ no que tange às Ações Coordenadas de Auditoria;

- g. diretrizes dos tribunais de contas no que tange às auditorias obrigatórias ou auditoria financeira anual nas contas; e
- h. Plano Anual de Capacitação (PAC-Aud), que contém as ações de treinamento necessárias para a execução do PAA.

### 2.2.7. Comunicação e aprovação

O Plano Anual de Auditoria deve ser submetido à apreciação e aprovação do presidente, conselho ou órgão colegiado competente, até 30 de novembro de cada exercício.

Após a aprovação, deve-se dar conhecimento às unidades auditadas do Plano Anual de Auditoria aprovado, bem como publicá-lo na página de transparência do órgão.

A unidade de auditoria deve comunicar periodicamente à alta administração, informações sobre o andamento dos trabalhos previstos no PAA.

A comunicação deve contemplar, no mínimo, informações sobre a comparação entre os trabalhos realizados, o plano aprovado e a exposição a riscos significativos, além de deficiências existentes nos controles internos da unidade auditada.

### 2.2.8. Alteração do Plano Anual de Auditoria

O planejamento da unidade de auditoria interna deve ser flexível, considerando a possibilidade de mudanças no contexto organizacional da unidade auditada, a exemplo de alterações no planejamento estratégico, de revisão dos objetivos, de alterações significativas nas áreas de maior risco ou mesmo de alterações de condições externas.

Toda alteração do Plano Anual de Auditoria deverá ser documentada em processo administrativo próprio. A alteração do plano deverá ser submetida à análise da instância responsável pela aprovação da versão inicial, a depender do volume e do tipo de alterações realizadas e da relevância dos trabalhos que estão sendo excluídos/incluídos.

As alterações, assim como o plano original, deverão ser publicadas na internet e divulgadas aos mesmos colaboradores(as) e unidades que tomaram conhecimento da versão inicial.

É importante também avaliar a possibilidade de criação de indicadores que permitam demonstrar o quanto o plano foi alterado ao longo de sua

execução. Dessa forma, torna-se mais fácil identificar as possíveis causas dessas alterações e avaliar a metodologia de elaboração, o que pode promover o aperfeiçoamento do processo de planejamento.

Como resultado das alterações no Plano Anual de Auditoria, poderão ser tomadas as seguintes decisões:

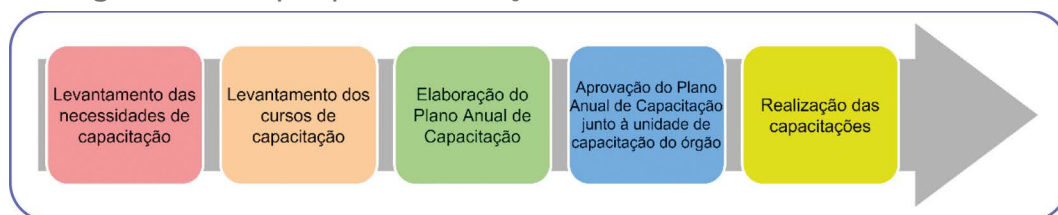
- a) acréscimo de novos trabalhos sem alteração dos trabalhos previstos, caso haja capacidade operacional disponível;
- b) redução de escopo de trabalhos que já estavam planejados;
- c) exclusão de alguns trabalhos menos prioritários, liberando recursos para a execução de novos projetos; e
- d) alteração do período de realização ou do cronograma dos trabalhos previstos.

### 2.2.9. Plano Anual de Capacitação

O Plano Anual de Capacitação (PAC-Aud) constitui um importante instrumento para orientar a Política de Gestão de Pessoas do Órgão, uma vez que apresenta ações que visam à capacitação e ao desenvolvimento pessoal e profissional dos servidores e servidoras da unidade de auditoria para a realização dos trabalhos constantes do Plano Anual de Auditoria.

Para elaboração do plano de capacitação deverão ser observadas as seguintes etapas:

Figura 14 – Etapas para elaboração do PAC-Aud



Fonte elaboração própria.

#### 2.2.9.1. Levantamento das necessidades de capacitação

O levantamento das necessidades de capacitação deve ser realizado com base nas lacunas de conhecimento necessárias para a realização das atividades de avaliação propostas no PAA, nas lacunas de conhecimento constantes dos relatórios de desenvolvimento de competências do órgão, quando houver, e no Plano de Auditoria de Longo Prazo.

A unidade deverá priorizar ações de capacitação necessárias à realização de avaliações constantes do PAA, que apresentem maior lacuna de conhecimento entre os(as) servidores(as) da unidade de auditoria.

Sempre que houver rotatividade de servidores(as) na unidade de auditoria, é necessário que sejam inseridas no PAC-Aud ações de capacitação para os novos membros, com foco em conteúdos básicos de auditoria.

#### 2.2.9.2. Levantamento dos cursos de capacitação

O levantamento dos cursos de capacitação deverá ser feito, preferencialmente, em entidades de reconhecimento nacional em matéria de auditoria, visando, sempre que possível, a obtenção de certificações.

Para o levantamento dos cursos de capacitação, se faz necessário constar no documento as seguintes informações:

- a. área de concentração;
- b. nome do curso;
- c. carga horária;
- d. modalidade (presencial, semipresencial ou *on-line*);
- e. estimativa de custo; e
- f. instituição de ensino ou profissional habilitado para ministrar a capacitação.

Sempre que houver servidor(a) capacitado(a) como instrutor(a) dos cursos apontados no levantamento das necessidades de capacitação, a unidade de auditoria poderá priorizar o(a) instrutor(a) interno(a), primando pela relação custo-benefício das ações de capacitação.

#### 2.2.9.3. Elaboração do Plano Anual de Capacitação de Auditoria

O Plano Anual de Capacitação de Auditoria (PAC-Aud) deverá ser elaborado no exercício anterior à sua execução, compatibilizado com a proposta da área de promoção de cursos e treinamentos do órgão e poderá compor o PAA a ser executado no exercício seguinte.

#### 2.2.9.4. Aprovação do Plano Anual de Capacitação de Auditoria

O PAC-Aud poderá ser aprovado pela mesma autoridade e na mesma oportunidade da aprovação do Plano Anual de Auditoria.

O PAC-Aud deverá ser submetido à unidade responsável pela contratação de cursos e eventos do órgão imediatamente após a aprovação do PAA.

#### 2.2.9.5. Realização das capacitações previstas no Plano Anual de Capacitação de Auditoria

As capacitações deverão ser realizadas a fim de fornecer as habilidades e conhecimentos necessários à efetiva realização das auditorias e consultorias planejadas no PAA.

Os participantes, ao término dos cursos, deverão realizar avaliação, por meio de instrumento próprio, de modo a possibilitar o monitoramento do Plano Anual de Capacitação, visando subsidiar a elaboração dos planos seguintes.

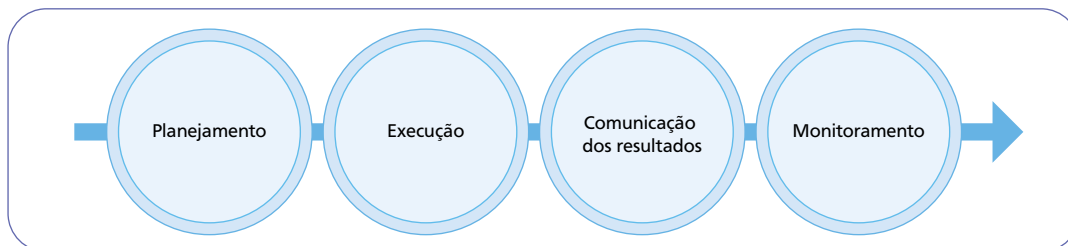
### 3. PROCESSO DE AUDITORIA

O processo de auditoria compreende o conjunto de etapas destinado a examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados, bem como apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e controles internos de uma organização.

Para atingir esse objetivo é necessário que o(a) auditor(a) planeje adequadamente o trabalho que será realizado a fim de:

- a. avaliar o processo de trabalho em exame;
- b. estabelecer a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria a serem realizados; e
- c. obter as evidências confirmativas de suas constatações para a obtenção de suas conclusões.

Figura 15 – Etapas do processo de auditoria



Fonte: Elaboração própria

### 3.1. PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS

Para cada trabalho de auditoria previsto no PAA deve ser realizado um planejamento específico, o qual deve estabelecer os principais pontos de orientação das análises a serem realizadas, incluindo, dentre outros, os objetivos do trabalho, o escopo, as técnicas a serem aplicadas, as informações requeridas para os exames, os critérios e a metodologia a ser empregada, os prazos para execução e os recursos necessários para realização do trabalho.

O planejamento das ações de auditoria constitui-se em um processo dinâmico e contínuo para o sucesso do trabalho do(a) auditor(a) interno(a), alinhado às prioridades do tribunal ou conselho e àquelas estabelecidas nos planos de auditoria. Deve ser realizado de modo a assegurar que o trabalho seja conduzido de maneira econômica, eficiente, efetiva e com tempestividade, garantindo um melhor desempenho e resultado.

Dessa forma, pressupõe adequado nível de conhecimento da área auditada, do processo de trabalho a ser auditado e dos controles internos vinculados a este processo, bem assim da legislação aplicável, das práticas operacionais da entidade e do nível geral de competência do órgão. Ademais, deve-se ter entendimento dos riscos de auditoria e definir a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados.

Durante essa fase, a equipe de auditoria coleta e analisa as informações sobre o objeto a ser auditado, com o intuito de conhecê-lo e de compreender seu funcionamento, o que subsidiará a elaboração das questões, que deverão ser respondidas na próxima fase da execução da auditoria.

A elaboração do planejamento, além de servir como norteador do trabalho a ser executado, possibilita um melhor desempenho da equipe, tendo em vista que:

- a. auxilia a organizar adequadamente o trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente;
- b. auxilia a dedicar atenção apropriada aos pontos mais importantes do objeto a ser auditado;
- c. facilita o trabalho de supervisão e de revisão; e
- d. auxilia a identificar e a resolver tempestivamente problemas potenciais.

No planejamento dos trabalhos de cada auditoria a equipe deverá:

- a. delimitar o escopo da auditoria;
- b. definir o perfil da equipe necessário para a fase de execução;
- c. estimar os custos envolvidos e assegurar a eficiência na sua utilização;
- d. elaborar as questões de auditoria;
- e. levantar os testes e os procedimentos de auditoria;
- f. identificar os possíveis achados;
- g. estabelecer o cronograma de cada etapa dos trabalhos;
- h. definir os destinatários do relatório de auditoria; e
- i. elaborar o programa de auditoria.

O desenvolvimento do planejamento requer o conhecimento e a compreensão adequada da unidade que se pretende auditar, incluindo os aspectos legais, operacionais e administrativos, em especial:

- a. as atividades ou as funções relacionadas, direta ou indiretamente, com o objetivo geral da auditoria;
- b. os objetivos, as políticas e as normas, inclusive a compatibilidade com a legislação pertinente; e
- c. os procedimentos gerenciais, operacionais, administrativos e contábeis, relacionados ao objetivo geral da auditoria.

O(A) auditor(a) interno(a) deve documentar seu planejamento geral por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão.

O resultado do planejamento deve ser formalmente registrado por meio de um documento denominado Programa de Auditoria, no qual serão apresentadas as questões essenciais que subsidiarão a execução do trabalho.

O Planejamento de cada trabalho de auditoria deverá conter no mínimo:

- a. análise preliminar do objeto da auditoria; e
- b. elaboração do Programa de Auditoria.

### 3.1.1. Análise preliminar do objeto de auditoria

A análise preliminar do objeto de auditoria visa permitir o entendimento acerca do objeto a ser auditado, identificando pontos críticos existentes, e é indispensável à definição do objetivo e do escopo da auditoria. Trata-se de procedimento essencial que envolve o levantamento de informações gerais

sobre a unidade auditada e específicas sobre o objeto, bem como a análise crítica dessas informações, de modo a assegurar que os aspectos centrais desse objeto tenham sido investigados, documentados e compreendidos pela equipe da auditoria.

Essa etapa normalmente começa com uma análise do Plano de Auditoria Interna, para que a equipe obtenha o entendimento do motivo pelo qual ele foi incluído no plano. A partir daí inicia-se a coleta de informações, que pode incluir pesquisa em diversas fontes de informação (site da unidade auditada, intranet, relatórios de gestão, de governança, orçamentários, de custos, de riscos e controles, planos estratégicos, táticos e operacionais etc.), além de entrevistas e reuniões de entendimento com integrantes da área auditada.

A extensão e o nível de detalhamento dos dados que serão coletados devem levar em consideração a natureza do objeto investigado, o tempo e os recursos disponíveis pela equipe.

Recomenda-se que o levantamento de informações contemple, ao menos, os seguintes elementos:

- a. objetivos e riscos associados ao objeto de auditoria e controles internos associados a esses riscos;
- b. apetite a risco da organização em relação aos riscos associados ao objeto da auditoria;
- c. objetivos e estrutura de governança, de gerenciamento de riscos e controles do objeto de auditoria;
- d. indicadores de desempenho do objeto de auditoria;
- e. fluxogramas (mapas de processos) relacionados ao objeto da auditoria;
- f. responsáveis pelo objeto da auditoria;
- g. estrutura organizacional das áreas envolvidas;
- h. leis, regulamentos e normas; orientações, manuais e procedimentos internos; e decisões de órgãos reguladores e fiscalizadores relacionados ao objeto de auditoria;
- i. quantidade/lotação/perfil da força de trabalho envolvida (inclusive terceirizados);
- j. principais insumos utilizados (energia, equipamentos, matéria-prima etc.);
- k. sistemas informatizados utilizados;
- l. partes interessadas;
- m. programas/ações orçamentários envolvidos;
- n. materialidade dos recursos (valores - R\$);
- o. recomendações dos órgãos de controle pendentes de atendimento; e
- p. resultados de trabalhos de auditoria anteriores.

Além da coleta das informações acima especificadas, é altamente recomendável a obtenção do:

- a. mapeamento do processo objeto da auditoria; e
- b. avaliação dos riscos e dos controles do objeto de auditoria.

#### 3.1.1.1. Mapeamento do processo objeto de auditoria

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, dos seus componentes (agentes, responsáveis, atividades, processos, subprocessos, produtos, entre outros) e do relacionamento entre eles, de forma a torná-lo mais facilmente compreensível.

O desenho ou o fluxo do processo a ser auditado permitirá que se enxerguem com maior facilidade os seus participantes e as suas atribuições, os controles existentes, as oportunidades de melhoria e, também, a ausência de controles em etapas-chave, as lacunas, os problemas e, principalmente, os riscos que ameaçam os objetivos do objeto da auditoria.

Caso o gestor já tenha mapeado os seus processos, os(as) auditores(as) deverão realizar procedimentos (a exemplo de entrevistas com os responsáveis pela gestão e pela execução do processo que será auditado) para testar os fluxos e verificar se o mapeamento realizado corresponde à realidade e se atende às necessidades do trabalho que será desenvolvido.

É preciso atentar para a existência de possíveis diferenças entre o processo normatizado (leis, portarias, resoluções etc.) e o seu fluxo real, aquele que ocorre no cotidiano da unidade auditada. Caso o(a) auditor(a) detecte divergências relevantes entre a descrição do processo e o modo como ele é realizado, na prática, deverá aprofundar os exames, tendo em vista que essas diferenças podem representar inobservância e/ou inadequação dos controles internos ou até indicar que as normas estão inapropriadas. Assim sendo, as eventuais diferenças identificadas e a sua origem devem ser registradas.

#### 3.1.1.2. Avaliação de riscos e controles

Ao conduzir uma auditoria, corre-se o risco de a equipe produzir um relatório inadequado, devido ao fato de que as conclusões obtidas e relatadas possam não oferecer assecuração que corresponda às expectativas dos usuários.

Com intuito de reduzir o risco de produzir o relatório inadequado, para que os trabalhos sejam realizados com mais eficiência e eficácia, os padrões de auditoria reconhecidos internacionalmente estabelecem que o(a) auditor(a) deve utilizar uma abordagem de auditoria baseada em risco.

Nessa abordagem, de forma simplificada, a equipe inicia os trabalhos pela identificação e avaliação dos riscos inerentes ao objeto. Na sequência, avalia as ações que a gestão adota para responder a esses riscos, incluindo o desenho e a implementação de controles internos para tratá-los. Por fim, será possível calcular o risco residual do objeto auditado.

#### 3.1.1.2.2. Identificação e avaliação de riscos inerentes

Após a análise preliminar do objeto deverão ser levantados os principais riscos do objeto a ser examinado e avaliada a adequação e a suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos pela instituição, com vistas a mitigar sua ocorrência. Essa etapa tem como propósito identificar os riscos com potencial de comprometer o atingimento das metas do objeto da auditoria, suas causas e as consequências que podem afetar os objetivos a serem alcançados.

Para a identificação das causas, devem ser verificadas as fontes de riscos e suas vulnerabilidades, tendo em vista que as fontes de riscos associadas às respectivas vulnerabilidades possibilitam que um evento ocorra, ou seja, que um risco se materialize. Para identificar as consequências, normalmente são suficientes o conhecimento do processo e a dedução lógica.

Identificados os riscos inerentes ao processo, procede-se ao cálculo da magnitude desses riscos, com base na probabilidade e no impacto da ocorrência, de forma a identificar os riscos significativos, aqueles com maior probabilidade de ocorrer e, se ocorrerem, de terem impacto relevante nos objetivos.

#### 3.1.1.2.2. Identificação e avaliação preliminar dos controles internos

Com base nas informações coletadas na análise preliminar e nos riscos relevantes relacionados à finalidade do objeto de auditoria, a equipe deve identificar e avaliar os respectivos controles que a gestão adota para gerenciar esses riscos.

Os objetivos dessa etapa são identificar os controles internos estabelecidos para tratamento dos riscos relevantes e avaliar se o seu desenho é capaz de garantir segurança razoável de que os riscos identificados estão sendo gerenciados a um nível aceitável.

O risco de controle representa o risco das ações adotadas pela gestão do objeto que não sejam capazes de mitigar o risco inerente satisfatoriamente,

resultando, assim, no risco residual, aquele que permanece após a implantação de medidas por parte da gestão.

A identificação e avaliação dos controles é uma atividade fundamental para o planejamento da auditoria, pois dela decorrerá o risco de controle e o nível do risco residual, que permitirá uma adequada definição dos testes de auditoria.

Ou seja, uma vez identificados o risco inerente e o risco de controle, é possível decidir sobre quais procedimentos de auditoria serão aplicados os testes, em que momento, e em qual extensão, a fim de reduzir o nível do risco de auditoria.

#### 3.1.1.2.3. Utilização da identificação e avaliação de riscos

Após a identificação dos riscos de maior relevância e a avaliação preliminar dos respectivos controles, a equipe terá mais elementos para definir, ou rever, se estabelecidos preliminarmente, os objetivos e o escopo do trabalho.

Os controles que comporão o escopo serão os controles internos chave, ou seja, aqueles capazes de, em uma situação de risco inerente alto, atuar para que o risco residual seja baixo. Para isso, de acordo com a análise realizada pela equipe de auditoria, devem possuir desenho adequado e estar, ao menos aparentemente, em correto funcionamento.

Pode haver, entretanto, riscos inerentes altos com controles fracos ou inexistentes. Nesse caso, a equipe não deixará de realizar a sua avaliação, mas esta será realizada por meio de procedimentos substantivos, com o objetivo de identificar o impacto resultante da inexistência ou da inadequação dos controles.

A quantidade de riscos e controles a serem avaliados e a profundidade dos procedimentos a serem aplicados irão depender do tempo, dos recursos disponíveis e da gravidade da situação encontrada.

Após a coleta de dados, o mapeamento do processo e o desenvolvimento da matriz de riscos e controles, deve-se organizar todas as informações em papel de trabalho próprio, para que seja utilizado como subsídio das próximas etapas do planejamento.

### 3.1.2. Programa de Auditoria

O Programa de Auditoria é o documento elaborado pela equipe de auditoria e aprovado pelo(a) titular da unidade.

Constitui-se em um plano de ação que reúne todas as informações levantadas durante a fase de planejamento e se destina, precipuamente, a orientar

adequadamente o trabalho da auditoria, facultando ao(à) auditor(a) interno(a) inserir, oportunamente, complementações e atualizações quando as circunstâncias justificarem, a exemplo da necessidade de se ampliar os testes de auditoria quanto à extensão e/ou à profundidade.

Esse documento é uma definição ordenada dos objetivos da auditoria, da determinação do escopo, do universo, da amostra e do roteiro de procedimentos de auditoria, destinada a orientar a equipe em relação a uma área específica do órgão ou da gestão de determinada atividade organizacional. Ainda, devem-se estabelecer as técnicas a serem utilizadas, as informações requeridas e as suas fontes, as etapas a serem cumpridas com respectivos cronogramas das equipes e a quantificação de recursos necessários à execução do trabalho, de forma que se possa identificar, analisar, validar e registrar a informação durante a execução do trabalho.

A compreensão do objeto da auditoria constitui um passo da fase de planejamento, e este conhecimento, em geral, é aprofundado ao longo dos trabalhos.

O Programa de Auditoria é o produto da etapa de planejamento da auditoria e deverá ser consubstanciado em documento contendo, obrigatoriamente e, no mínimo, os seguintes itens:

- a. apresentação e objetivo geral;
- b. visão geral do objeto;
- c. escopo;
- d. questões de auditoria; e
- e. procedimentos de auditoria.
- f. critérios;
- g. estimativa de custos;
- h. cronograma e recursos humanos; e
- i. outras informações relevantes.

#### 3.1.2.1. Apresentação e objetivo geral

A informação de que a realização do referido trabalho foi ou não prevista no Plano Anual de Auditoria, a indicação do objeto de auditoria e o objetivo pretendido compõem a breve apresentação do Programa de Auditoria.

A apresentação é a descrição sucinta da área ou da atividade a ser auditada e do período a que se refere o trabalho, propiciando ao(à) auditor(a) um nível mínimo de informações, que lhe permite avaliar, desde logo, a magnitude, a importância e a complexidade da área ou do tema.

O objetivo geral da auditoria significa o propósito da atividade programada e é o principal elemento de referência dos trabalhos que determinará o tipo e a natureza da auditoria. O objetivo da auditoria condiciona a determinação do escopo e a metodologia a ser aplicada.

#### 3.1.2.2. Visão geral do objeto auditado

A visão geral é obtida na análise preliminar e consiste na descrição do objeto a ser examinado, com as características necessárias à sua compreensão, como a legislação aplicável, os setores responsáveis, suas competências e atribuições em relação ao objeto, o ambiente organizacional em que está inserido, destacando as peculiaridades da unidade quanto às atividades e aos controles internos administrativos.

#### 3.1.2.3. Escopo

O escopo do trabalho é determinado pelos objetivos específicos da auditoria e pelos procedimentos de auditoria.

Os objetivos específicos são as questões formuladas pela equipe de auditoria a serem respondidas na realização do trabalho e devem estar vinculadas ao objetivo geral.

##### 3.1.2.3.1. Questões de auditoria

A questão de auditoria é o elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos, das metodologias e das técnicas a serem adotadas na busca dos resultados que se pretende atingir. É por meio das questões que os procedimentos são orientados.

Ao formular as questões de auditoria, a equipe estabelece o foco de sua investigação, as dimensões e os limites que deverão ser observados durante a execução dos trabalhos.

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

Não há uma quantidade definida de questões, depende de cada auditoria, mas é preciso ser realista para que o trabalho seja exequível. Na esteira desse entendimento, questões de auditoria são as perguntas que queremos ver respondidas ao final do trabalho. Abrangem os aspectos principais do objetivo de auditoria pretendido, enfocando os problemas da área auditada que queremos examinar.

Cabe aqui recordar que o objetivo da auditoria deve ser entendido como a questão fundamental de auditoria a ser respondida. Representa o propósito da auditoria – por que e para que ela será realizada – sendo o principal elemento de referência para o trabalho em todas as suas fases. O propósito da auditoria será desdobrado em várias questões de modo que haja um detalhamento do que se espera com a auditoria.

Dessa forma, as questões de auditoria representam o detalhamento do objetivo, circunscrevendo a abrangência da auditoria e estabelecendo os limites do trabalho, devendo-se tomar o cuidado, na sua elaboração, para não extrapolar ou restringir o objetivo de auditoria definido, de forma a não ampliar ou reduzir o escopo necessário do seu alcance.

Assim, após aplicar diversas técnicas de coleta de dados que lhe possibilitaram conhecer o objeto auditado (estrutura e funcionamento, critérios, responsáveis, objetivos, riscos e controles etc.), a equipe de auditoria possui elementos suficientes para formular questões que contemplem todos os aspectos relevantes do objetivo da auditoria e maximizem o potencial resultado do trabalho.

Exemplificando: em uma auditoria cujo objeto seja o processo de contratação do tribunal ou conselho, identificou-se, a partir do conhecimento do processo, o seguinte risco: inexistência de normativo padronizando o processo de realização de pesquisa de preços, levando a estimativas inadequadas de preços, que podem ter como consequência sobrepreço, superfaturamento, jogo de planilha e fracasso de itens da licitação.

Embora não exista um método único para se chegar às questões de auditoria que farão parte do Programa de Auditoria, recomenda-se uma abordagem estruturada para sua formulação, devendo ser levado em conta os seguintes aspectos:

- clareza e especificidade;
- uso de termos que possam ser definidos e mensurados;
- viabilidade investigativa (possibilidade de ser respondida); e
- articulação e coerência (o conjunto das questões elaboradas deve ser capaz de esclarecer o problema de auditoria previamente identificado).

Figura 16 – Exemplo de Método para elaboração de Questões de Auditoria

| SINTAXE PARA CONSTRUÇÃO DE QUESTÃO DE AUDITORIA:                                 |
|----------------------------------------------------------------------------------|
| [ATIVIDADE RELEVANTE DO PROCESSO] + [TEMPO] + [LOCAL] + [CRITÉRIO DE COMPARAÇÃO] |

Fonte: Elaboração própria

Nesse exemplo de método de elaboração de questões de auditoria são necessários até quatro elementos:

1. identificação das atividades relevantes do objeto de auditoria;
2. definição do tempo/espço temporal;
3. definição do local que está sendo avaliado; e
4. estabelecimento dos critérios a serem utilizados.

**Atividades Relevantes do Objeto de Auditoria:** são identificadas durante o conhecimento do objeto ou o mapeamento de processos. São elementos centrais do processo avaliado. São exemplos de atividades relevantes em um processo licitatório: a elaboração de estimativas de preços, o plano de riscos da contratação, a elaboração do termo de referência, o edital, o parecer jurídico, a publicação, a habilitação e julgamento, a homologação e adjudicação. Em contratos, podem ser atividades relevantes: a formalização, a prorrogação do prazo, a alteração do objeto, a atualização do valor do contrato, a execução contratual, a fiscalização, as sanções e o processo administrativo sancionador.

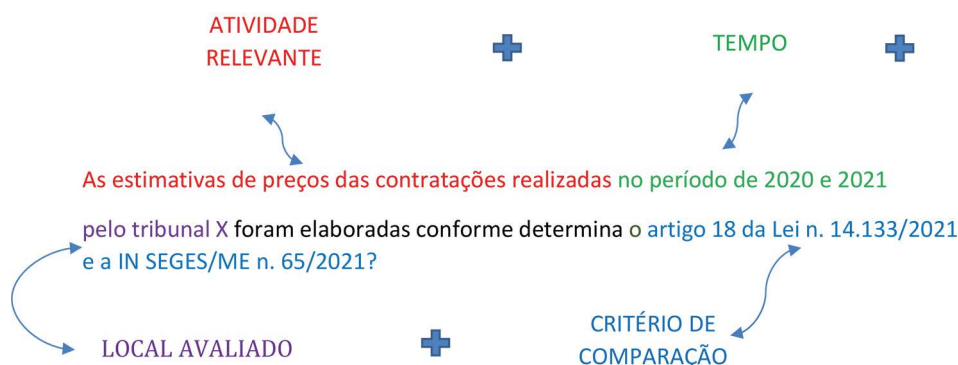
**Tempo:** para que as auditorias tenham foco, é imprescindível delimitar seu espaço temporal. Assim, deve-se ter muito claro se as operações a serem analisadas se referem à situação atual, último ano, último mês, últimos cinco anos etc.

**Local:** igualmente ao espaço temporal, a delimitação espacial também impõe particularidade à questão de auditoria e a alinha com os objetivos pretendidos. Deve-se deixar claro se a questão está se referindo a um órgão, departamento, setor, empresa, a um Estado, a uma cidade, a um problema a ser abordado nacionalmente, por região etc.

**Critério de Comparação:** todo o processo de auditoria se baseia em comparar uma situação encontrada com um critério, reportando as diferenças e propondo soluções que levem a resultados. Sendo assim, precisa-se inserir o critério na questão de auditoria, que é o elemento central que irá delimitar o tipo, a extensão e a profundidade dos exames a serem executados pela equipe nas etapas seguintes do processo de auditoria.

Com esse formato, delimita-se o que se pretende investigar, deixando claro a qual atividade do objeto se refere, em que tempo e local e qual o critério de comparação utilizado.

A seguir apresentam-se exemplos de questões de auditoria construídas com base no método apresentado:



Fonte: Elaboração própria

Vale ressaltar que a depender do objeto e do objetivo da auditoria podem existir questões de auditoria sem a identificação de todos os elementos acima especificados.

Exemplo: A definição da quantidade e das características dos veículos para atender à demanda de transporte do tribunal X foi realizada de acordo com a legislação e as boas práticas aplicáveis?

As questões de auditoria podem ainda ser estabelecidas de acordo com o seu tipo:

**Descritivas:** são formuladas de maneira a proporcionar informações relevantes sobre o objeto da auditoria. São questões do tipo: quem? como? onde? quando? o quê? Exemplos de questão descritiva: Como os gestores, de 2016 a 2020, dos municípios brasileiros estão operacionalizando os requisitos de acesso estabelecidos pelo programa bolsa-família?

**Normativas:** são aquelas que tratam de comparações entre o desempenho atual e aquele estabelecido em norma, padrão ou meta, tanto de caráter qualitativo quanto quantitativo. São perguntas do tipo: os pagamentos dos valores decorrentes da execução do contrato realizados em 2020, no conselho X, estão sendo feitos de acordo com a Lei n. 8.666/1993, jurisprudência do TCU e instrumento contratual?

**Avaliativas:** referem-se à efetividade do objeto de auditoria e vão além das questões descritivas e normativas para enfocar o que teria ocorrido caso o programa ou a atividade não tivesse sido executada. Em outras palavras, uma questão avaliativa quer saber que diferença fez a intervenção governamental para a solução do problema identificado. Exemplo de questão avaliativa: em que medida a redução da criminalidade em 2020, no Estado X, pode ser atribuída ao programa “Em Frente, Brasil”?

Exploratórias: destinadas a explicar eventos específicos, esclarecer os desvios em relação ao desempenho padrão ou as razões de ocorrência de um determinado resultado. São perguntas do tipo: “Que fatores explicam o aumento expressivo nos gastos com pagamento dos benefícios de auxílio-doença ao longo da última década no Brasil?” ou “O pregão eletrônico proporciona maior competitividade e vantajosidade na utilização dos recursos públicos federais?”.

As questões de auditoria do tipo avaliativas e exploratórias são mais comuns nas auditorias operacionais.

#### 3.1.2.3.2. Procedimentos de auditoria

Os procedimentos de auditoria, por sua vez, constituem um conjunto de exames, previstos no programa de trabalho, a fim de obter evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, que permitam responder à questão de auditoria formulada.

A escolha dos procedimentos considera a extensão, a época e a natureza dos procedimentos; a capacidade que o procedimento tem de contribuir para o alcance dos objetivos da auditoria; e a relação custo-benefício de realização dos procedimentos.

##### 3.1.2.3.2.1. Extensão dos procedimentos

Cabe ao(a) auditor(a) interno(a) governamental determinar, de acordo com cada caso específico, a extensão e a profundidade de operações a serem examinadas. Para tanto, deve se basear:

na complexidade e no volume das operações;

- a. na natureza do item em exame;
- b. nos principais riscos e na avaliação preliminar dos controles a eles relacionados; e
- c. no grau de segurança e no tipo de evidência que pretende obter, a fim de fundamentar sua opinião.

É necessário, também, que o(a) auditor(a) verifique se há necessidade de que todos os itens componentes do universo sob análise sejam revisados de acordo com a mesma extensão e profundidade.

##### 3.1.2.3.2.2. Época dos procedimentos

A época diz respeito ao período adequado para a aplicação dos procedimentos de auditoria. O benefício proporcionado pela utilização de determinado procedimento será maior ou menor em decorrência de o momento de sua aplicação ser oportuno ou não.

### 3.1.2.3.2.3. Natureza dos procedimentos

A natureza dos procedimentos de auditoria se refere à sua finalidade e ao seu tipo.

De acordo com a finalidade, a natureza do procedimento pode subdividir-se em testes de controle e procedimentos substantivos.

Os testes de controle 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. Visam a verificar se as atividades de controle:

- a. foram formalizadas (se for uma condição necessária), por meio de políticas e de manuais, por exemplo;
- b. encontram-se atualizadas;
- c. são frequentemente divulgadas e reforçadas junto aos responsáveis pela sua operacionalização;
- d. são pertinentes, frente à magnitude dos respectivos riscos avaliados; e
- e. foram e continuam sendo efetivamente observadas e aplicadas de maneira uniforme.

As técnicas geralmente usadas para testar o desenho dos controles e obter evidência de auditoria suficiente sobre sua adequação são: observação, indagação, análise documental ou uma combinação delas, teste de reexecução de controle, entre outras.

Ao planejar e executar testes de controle, o(a) auditor(a) interno(a) governamental deve:

- a. executar procedimentos para obter evidência de auditoria sobre a efetividade operacional dos controles, incluindo o modo como os controles foram aplicados ao longo do período, a consistência dos controles e por quem ou por quais meios eles foram aplicados; e
- b. determinar se os controles a serem testados dependem de outros controles (controles indiretos) e, caso afirmativo, se é necessário obter evidência de auditoria que suporte a operação efetiva desses controles indiretos.

Os procedimentos substantivos são praticados pelo profissional de auditoria com a preocupação de obter razoável evidência comprobatória da validade e propriedade material de eventos e transações pelo ente público.

Como objetivos fundamentais dos testes substantivos, destacam-se as seguintes constatações:

- a. existência real: que as transações comunicadas/registradas realmente tenham ocorrido;
- b. integridade: que não existam transações além daquelas registradas/demonstradas;
- c. parte interessada: que os interessados naquele registro/comunicação tenham obtido as informações na sua totalidade;
- d. avaliação e aferição: que os itens que compõem determinada transação/registo tenham sido avaliados e aferidos corretamente; e
- e. divulgação: que as transações/registros tenham sido corretamente divulgadas.

Os testes substantivos são imprescindíveis em trabalhos de auditoria, uma vez que é por meio da aplicação correta destes que o(a) auditor(a) obtém evidências sobre os saldos e/ou transações realizadas por organizações públicas.

#### 3.1.2.4. Critérios

Os critérios de auditoria representam, nas auditorias operacionais, um padrão razoável e atingível de desempenho a ser empregado (são utilizados para avaliar a adequação de controles, de sistemas, de processos ou de práticas, e ainda quanto à economia, eficiência e eficácia) e, nas auditorias de conformidade, a aderência às normas e aos regulamentos. Representam a situação ideal ou desejável daquilo que se examina.

Para verificar se o critério está sendo atendido, é necessário coletar evidências de auditoria, que são as provas obtidas pela equipe para embasar suas conclusões.

A partir da comparação entre critérios (o que deveria ser) e a situação encontrada (o que é - condições reais do objeto) são geradas evidências de auditoria. Um conjunto de evidências dá origem a um achado de auditoria, que pode ser tanto positivo quanto negativo.

Os critérios de auditoria desempenham papel fundamental no desenvolvimento de diversos aspectos do trabalho, servindo de base para (ISSAI 3000/ Apêndice 2, 2004):

- a. definição de arcabouço conceitual básico que facilite a comunicação entre os integrantes da equipe de auditoria, as autoridades e os(as) gestores(as);
- b. delimitação do escopo da auditoria, tornando explícitos os seus objetivos;
- c. orientação da coleta de dados, indicando como obter evidências significativas; e
- d. fixação de parâmetros balizadores das conclusões e recomendações da auditoria.

Não raro, às vezes, a mera menção do dispositivo legal ou da jurisprudência como critério é insuficiente, sendo importante relatar, também, o que o critério preconiza.

A descrição dos critérios permite a revisão da fundamentação legal, da jurisprudência e da doutrina, diminuindo a possibilidade de eventuais omissões ou equívocos.

#### 3.1.2.4.1. Natureza dos critérios

Os objetivos da auditoria como um todo determinam a natureza dos critérios pertinentes.

Em termos gerais, devem-se aplicar critérios relacionados com:

- a. adequação de sistemas de controle interno;
- b. cumprimento de autorizações;
- c. informações sobre responsabilidades (representação fidedigna); e
- d. adequação dos resultados.

Quanto à adequação de sistemas de controle interno, eles devem:

- a. existir e ter capacidade de responder a riscos;
- b. ter desenhos sólidos, de conformidade com práticas normais; e
- c. operar eficientemente, fornecendo razoável segurança à administração de que riscos inerentes são gerenciados de forma apropriada.

Quanto ao cumprimento de autorizações deve-se observar que:

- a. a autorização é requerida para objetivos, operações, programas e transações individualmente significativas;
- b. as despesas individuais devem ser apropriadas, relacionadas com objetivos e aprovadas; e
- c. as despesas proibidas por lei não podem ser efetuadas.

Quanto à informação sobre responsabilidades (representação fidedigna), deve-se observar se as informações sobre a forma como a responsabilidade delegada foi exercida deveriam revelar questões significativas, de maneira que:

- a. correspondam à substância dos fatos subjacentes, tais como a existência ou ocorrência deles e sua relação com a entidade;
- b. forneçam registro completo de eventos e transações significativos;
- c. usem convenções aceitas para estimativas e medições; e

- d. usem convenções aceitas para revelar e apresentar toda a informação pertinente, de forma compreensível.

Quanto à adequação dos resultados, a entidade deverá alcançar resultados (em áreas importantes) que sejam satisfatórios quando comparados com:

- a. compromissos e declarações públicas;
- b. metas gerenciais;
- c. expectativas razoáveis; e
- d. organizações congêneres.

Os critérios para serem eficazes e úteis devem atender às seguintes premissas:

- a. serem suficientes e claros, de modo que um usuário razoavelmente informado e diligente será capaz de avaliar a extensão e profundidade das conclusões e entender quaisquer restrições ou limitações sobre sua aplicabilidade;
- b. possibilitarem um julgamento, estimativa ou medição razoavelmente coerentes;
- c. terem aceitação por parte de especialistas ou órgãos de controle externo; e
- d. terem, sempre que possível, respeitadas a opinião da unidade de auditoria, aceitação da unidade auditada.

#### 3.1.2.5. Estimativa de custos

A equipe de auditoria interna deve otimizar custos prestando serviços de avaliação e consultoria com eficiência. Para tanto é necessário ter uma base de procedimentos de auditoria sólida e experimentada, de modo que toda a equipe consiga extrair o máximo de resultados num curto período.

Nesse sentido é importante medir e avaliar os custos envolvidos em cada serviço prestado pela unidade de auditoria. Os relatórios de horas trabalhadas e produtividade devem nortear a estimativa de custos dos serviços. Quando houver necessidade de aquisições de equipamentos, é necessário contabilizar os investimentos nos custos totais das auditorias. Os custos com treinamentos prévios específicos para determinada auditoria devem ser alocados diretamente a cada auditoria.

Os custos levantados pela equipe, em que não é possível alocar diretamente em determinada auditoria, deverão ser distribuídos em todas as auditorias do ano, utilizando-se critérios de rateio que melhor se adequem à natureza do custo.

Vale ressaltar que os dados sobre os custos da auditoria são uma informação gerencial, devendo ser utilizada para a devida tomada de decisão pela unidade de auditoria.

### 3.1.2.6. Cronograma e recursos humanos

Uma auditoria complexa possui várias atividades que devem ser executadas. A única forma segura de gerenciar a execução é por intermédio de um cronograma, que contenha, pelo menos:

- a. tarefas;
- b. data limite;
- c. responsáveis pelas tarefas; e
- d. status da implementação.

O cronograma deve ser elaborado já no início dos trabalhos, sendo que, ao final do planejamento e durante a execução, poderá haver revisão.

Ele não é imutável, uma vez que há possibilidade de mudanças ao longo dos trabalhos. Se, por outro lado, o cronograma for completamente desfigurado, significa que o processo de elaboração precisa ser aprimorado, uma vez que não está tendo qualquer utilidade.

Ao final da etapa de planejamento, o supervisor do trabalho deve reavaliar se as estimativas iniciais de recursos, custos e prazo para realização da auditoria estão compatíveis com as atividades a serem realizadas, alocando corretamente o pessoal disponível para a execução da auditoria em cada fase, atribuindo responsabilidades aos(às) líderes de equipe.

Ainda, deve verificar se a equipe inicialmente designada dispõe da proficiência necessária para a realização do trabalho. Caso negativo, deve proceder a ajustes de modo que a equipe executora do trabalho disponha do conhecimento, das habilidades e de outras competências necessárias à sua realização.

Se houver alterações, é necessário, ainda, que as respectivas informações sejam atualizadas nos papéis de trabalho de planejamento.

### 3.1.2.7. Outras informações relevantes

O programa de auditoria deve registrar um conjunto de informações necessárias à execução da auditoria. Assim, caso seja necessário, a equipe poderá criar um apêndice de informações relevantes para orientar a correta

execução dos trabalhos, contendo gráficos, imagens, exemplos de procedimentos, *links* com descrição, arquivos multimídia, processo de formulação de questões, dentre outros.

## 3.2. EXECUÇÃO

A execução dos trabalhos de auditoria consiste em colocar em prática o programa de auditoria, por meio da realização dos testes previstos, da aplicação das técnicas selecionadas e do registro dos achados da equipe.

### 3.2.1. Técnicas de auditoria

As técnicas de auditoria são utilizadas a fim de reunir informações necessárias para subsidiar a opinião do(a) auditor(a). As técnicas aplicadas são:

- a. análise documental – verificação de processos, atos formalizados, planilhas e documentos que conduzam à formação de indícios e evidências;
- b. circularização – obtenção de informações com a finalidade de confrontar declarações de terceiros com os documentos constantes do escopo da auditoria, de natureza formal. O pedido de confirmação é feito pela equipe de auditoria ao(à) titular da unidade sob avaliação, o qual solicita ao destinatário a remessa dos dados para a referida equipe. É classificada em três tipos:
  - i. Positivo em branco – solicitação de informações a terceiros sem registro de quantitativos ou valores no texto da requisição e com prazo para resposta;
  - ii. Positivo em preto – solicitação de informações a terceiros com a indicação de quantitativos ou valores no texto da requisição e com prazo para resposta; e
  - iii. Negativo – comunicação de informações a terceiros com ou sem indicação de quantitativos e valores no texto da comunicação e com referência a dispensa de resposta no caso de concordância dos termos informados. A omissão da resposta é tida como confirmação.
- c. conferência de cálculos – análise e revisão das memórias de cálculo decorrentes de registros manuais ou informatizados ou confirmação de valores por meio de cotejo de elementos numéricos correlacionados, de modo a constatar a adequação dos cálculos apresentados;
- d. correlação entre as informações obtidas – cotejamento entre normativos, documentos, controles internos e auxiliares, declarações e dados (exemplos: exame da depreciação do imobilizado, que afeta o resultado e as depreciações acumuladas; e pagamentos a fornecedores, que afetam contas a pagar e o disponível);

- e. entrevista – investigação por meio de perguntas e respostas. Devem-se evitar questionamentos desnecessários. É recomendável que seja aplicada por quem conheça bem o órgão ou entidade sob exame. As respostas podem ser obtidas por meio de declarações formais ou informais;
- f. exame dos registros – verificação dos registros constantes de controles regulamentares, relatórios sistematizados, mapas e demonstrativos formalizados, livros de controle, elaborados de forma manual ou por sistemas informatizados (exemplo: verificação de registros de consumo de combustível); a técnica pressupõe a verificação desses registros em todas as suas formas;
- g. inspeção física ou verificação física – exame *in loco* para verificação da existência do objeto ou do item da auditoria (exemplos: contagem de estoques e medição de obra);
- h. questionário - método estruturado de coleta de dados, por meio de formulário, usado para quantificar informação padronizada, sobre grande número de unidades de pesquisa. Permite comparar respostas, realizar análise estatística e generalizar as conclusões, no caso de amostras aleatórias;
- i. revisão analítica – verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, indicadores de desempenho, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situações ou tendências atípicas; e
- j. observação – constatação individual que decorre de avaliação intrínseca pelo(a) servidor(a) em exercício na unidade de auditoria interna, sob os aspectos de conhecimento técnico e experiência, que, de outra forma, seriam de difícil constatação (exemplo: observação de itens obsoletos durante a contagem de estoque ou da consistência de aplicação dos princípios de contabilidade).

### 3.2.2. Técnicas de amostragem em auditoria

A amostragem é o processo de coleta e seleção de uma amostra representativa, definida de forma imparcial e aleatória, nos casos em que é inviável, pelo custo/benefício e pela limitação temporal, aferir a totalidade do objeto da auditoria. As informações obtidas dessa parte somente poderão ser utilizadas, de forma a concluir algo a respeito do grupo como um todo, caso esta parte seja representativa. A amostragem não é recomendada quando a população é considerada pequena e sua amostra torna-se relativamente grande, as características da população são de fácil mensuração ou há necessidade de alta precisão no exame a ser realizado.

O método de amostragem pode ser de dois tipos:

- a. não probabilístico – baseia-se, principalmente, na experiência profissional do(a) auditor(a) interno(a). Sendo assim, a aplicação de tratamento estatístico a seus resultados se torna inviável, bem como a generalização dos resultados obtidos por meio da amostra para a população; ou

- b. probabilístico - tem como característica fundamental o fato de poder ser submetido a tratamento estatístico, sendo, portanto, generalizáveis para a população, os resultados obtidos nas amostras.

### 3.2.3. Fases da execução

A execução pode ser definida como o momento em que se coleta e analisa os dados para verificar se estão sendo adotados os padrões e procedimentos previstos nos critérios de auditoria, a fim de subsidiar a formação da opinião do(a) auditor(a).

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

A execução da auditoria deve seguir os seguintes passos:

- a. comunicação com a unidade auditada;
- b. coleta e análise de dados;
- c. identificação dos achados com base em evidências; e
- d. elaboração da matriz de achados.

#### 3.2.3.1. Comunicação com a unidade auditada

O estabelecimento de uma comunicação eficaz com a unidade auditada durante todo o processo de auditoria é fundamental para o bom desenvolvimento dos trabalhos. Com o estabelecimento de uma boa comunicação, a equipe de auditoria pode melhorar a compreensão sobre o objeto auditado, o acesso a fontes de informação, a dados e a esclarecimentos advindos da unidade auditada sobre os achados.

É imprescindível, portanto, que os(as) auditores(as) internos(as) mantenham boas relações profissionais com todas as partes envolvidas no processo de auditoria, promovam um fluxo de informações livre e aberto, respeitando os requisitos de confidencialidade, e conduzam discussões em um ambiente de mútuo respeito e compreensão do papel e das responsabilidades das partes envolvidas.

Eventuais dificuldades encontradas pela equipe e que se constituam em limitações de acesso a informações necessárias à realização do trabalho, devem ser comunicadas ao(à) dirigente da unidade que fará comunicação formal à alta administração, solicitando as providências necessárias à continuidade dos trabalhos de auditoria.

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

As formas de comunicação com a unidade auditada durante a execução dos trabalhos de auditoria são:

- a. Comunicado de Auditoria;
- b. Programa de Auditoria;
- c. Reunião de Abertura;
- d. Solicitação de Auditoria (SA);
- e. Nota de Auditoria (NA);
- f. Relatório Preliminar;
- g. Reunião de Apresentação dos Achados Preliminares; e
- h. Relatório de Auditoria.

#### 3.2.3.1.1. Comunicado de auditoria

Conforme previsto no art. 30 da Resolução CNJ n. 309/2020, a apresentação do(a) auditor(a) responsável e da equipe de auditoria é feita mediante emissão do Comunicado de Auditoria, assinado pelo(a) titular da unidade de auditoria interna do tribunal ou conselho, no qual são identificados o objetivo dos trabalhos, a unidade orgânica a ser auditada, a deliberação que originou a auditoria, a fase de planejamento e, quando conhecidas, as fases de execução e de elaboração do relatório.

Vale registrar que esse comunicado pode ser feito por meio de instrumento habitualmente utilizado pela auditoria como: ordem de serviço, portaria, comunicado de auditoria etc.

Nesse sentido, para formalização da auditoria deve-se encaminhar documento formal (comunicado de auditoria, portaria ou ordem de serviço) do(a) dirigente da unidade de auditoria à unidade auditada informando-a sobre as diretrizes, o objetivo e o escopo da auditoria que será realizada, indicando as pessoas responsáveis pela coordenação e o cronograma de realização dos trabalhos.

Cabe à equipe de auditoria a análise de quando essa comunicação será encaminhada, se antes ou após a etapa de planejamento da auditoria. É necessário, contudo, que esse documento seja enviado antes de serem realizados levantamentos ou aplicados testes de auditoria pela equipe.

#### 3.2.3.1.2. Programa de auditoria

Após o encaminhamento do Comunicado de Auditoria, que dá pleno conhecimento a todos os interessados acerca do trabalho de auditoria a ser realizado, e antes de se iniciar os trabalhos de aplicação dos testes substantivos, a equipe de auditoria encaminhará o Programa de Auditoria às unidades auditadas, com vistas a informá-las sobre as diretrizes do trabalho que será realizado.

Esse ato antecede a reunião de apresentação do trabalho que será promovida pela equipe de auditoria, mas também pode ser realizada em conjunto com o Comunicado de Auditoria.

Conforme julgamento profissional, o programa de auditoria não deve ser encaminhado à unidade auditada em circunstâncias que possam trazer prejuízos aos trabalhos, na medida em que ele anteciparia informações sobre procedimentos que, a depender do caso, não deveriam ser de conhecimento naquele momento.

#### 3.2.3.1.3. Reunião de abertura

É recomendável a realização de reunião de abertura que tem por finalidade comunicar aos(às) representantes da(s) unidade(s) auditada(s) que o trabalho de auditoria será iniciado, bem como apresentar as principais informações acerca de sua execução.

A reunião deve ser conduzida pelo(a) supervisor(a) de auditoria, podendo haver delegação dessa atribuição e, sempre que possível, deve contar com a participação do(a) titular da unidade, que também poderá delegar essa atribuição.

Para a reunião, o(a) condutor(a) deve utilizar instrumentos adequados de apresentação, podendo ter como pauta, no mínimo, as seguintes informações:

- a. comunicação do tipo de auditoria e do objetivo geral do trabalho;
- b. apresentação da equipe de auditoria, inclusive indicando quem exercerá o papel de supervisor(a) e de auditor(a) responsável de equipe;
- c. exposição da dinâmica da auditoria, se a unidade auditada não tiver familiaridade com esse processo;
- d. apresentação do cronograma, incluindo prazos previstos para conclusão dos trabalhos;
- e. tratativas sobre acesso a instalações físicas, documentos e informações, inclusive quando houver dados sigilosos; e
- f. exposição, por parte dos representantes da unidade auditada, caso queiram, de possíveis sugestões para o escopo da auditoria ou dúvidas sobre o trabalho.

#### 3.2.3.1.4. Solicitação de Auditoria

A Solicitação de Auditoria (as) é o documento utilizado para formalizar a solicitação, à unidade auditada, de documentos, de acessos a sistemas, de justificativas, de informações e de esclarecimentos sobre os assuntos relevantes e pertinentes ao longo dos trabalhos de auditoria.

Assim, havendo a necessidade de obtenção de documentos, informações e outros esclarecimentos durante a realização dos exames de auditoria, poderão ser solicitadas à unidade auditada informações complementares por meio de requisição formal, mediante a emissão de SA.

A Solicitação de Auditoria deve ser enviada ao(à) dirigente máximo(a) da unidade auditada ou a outra autoridade competente, cabendo ao(à) titular da unidade de auditoria definir, no âmbito da sua unidade, quem terá competência para assiná-la.

A SA deve ter prazo fixado para seu atendimento, de modo a não comprometer a execução dos trabalhos e, ao mesmo tempo, deve considerar o volume de informações requeridas, de forma a não prejudicar o andamento das atividades da unidade auditada, podendo ser definido o prazo em conjunto, desde que não prejudique a execução da auditoria.

Além do prazo para atendimento da solicitação, as seguintes informações podem ser inseridas na SA de modo a fornecer mais elementos à unidade auditada:

- a. base normativa e/ou legal que fundamenta a solicitação de documentos e de informações;
- b. definição do formato em que os dados deverão ser encaminhados: *e-mail*, sistemas, ferramentas ou aplicativos, entre outros;
- c. necessidade de identificação dos(as) responsáveis e da fonte da informação, bem como da data de sua elaboração; e
- d. necessidade de comunicar, no prazo estabelecido na SA, as informações/documentos solicitados que estiverem total ou parcialmente indisponíveis.

Nos casos de não atendimento da solicitação, a equipe de auditoria poderá reiterar a SA, estabelecendo novo prazo para atendimento, ou solicitar que o(a) supervisor(a) ou o(a) titular da unidade de auditoria sensibilize os(as) representantes da unidade auditada, especialmente quando o não atendimento da solicitação possa prejudicar a realização dos trabalhos.

Nesse caso, os documentos, as informações e os esclarecimentos apresentados pela unidade auditada e que sejam relevantes para subsidiar as conclusões e os resultados do trabalho devem compor os papéis de trabalho da auditoria.

#### 3.2.3.1.5. Nota de Auditoria

A Nota de Auditoria (NA) é o documento emitido pela equipe de auditoria, no decorrer dos exames, quando constatada a necessidade de que a unidade auditada adote providências imediatas acerca de uma impropriedade ou inconsistência detectada, com vistas a mitigar o risco de danos ou de insucesso do processo de trabalho examinado. Também, pode ser emitida quando identificada falha meramente formal ou de baixa materialidade, que não deva constar no relatório.

A NA deve identificar os critérios e as fontes utilizados para a realização dos exames, descrevendo a situação encontrada divergente da situação esperada. Por fim, deve-se propor à unidade auditada a adoção de medidas para correção ou prevenção das falhas evidenciadas, fixando prazo para seu atendimento.

Para alcançar os efeitos desejados, a Nota de Auditoria deve conter, no mínimo, os seguintes elementos:

- a. identificação do objeto examinado;
- b. menção aos critérios;
- c. descrição da falha ou do achado;
- d. conclusão; e
- e. proposta de encaminhamento à unidade auditada com vistas a mitigar riscos.

A elaboração, a revisão e a assinatura das Notas de Auditoria deverão observar o mesmo padrão adotado para o relatório de auditoria.

#### 3.2.3.2. Coleta e análise de dados

Nessa fase, a equipe de auditoria deve utilizar as técnicas e os procedimentos definidos na etapa de planejamento para realizar os testes de auditoria.

Assim, o objetivo do trabalho de campo é reunir as evidências necessárias para a formulação dos achados de auditoria que, entre outros aspectos, podem estar associados à ocorrência de erro, fraude ou irregularidade.

#### 3.2.3.3. Identificação do achado com base em evidências

Os achados constituem a parte central do relatório, pois representam a base não apenas para a conclusão a ser alcançada, mas também para as recomendações

elaboradas pela equipe. São o resultado da comparação entre um critério preestabelecido pela equipe de auditoria durante a fase de planejamento e a condição real encontrada durante a realização dos exames, a qual deve ser comprovada por evidências.

Esses registros têm como objetivo responder às questões de auditoria levantadas na fase de planejamento.

#### 3.2.3.3.1. Achados de auditoria

O objetivo do achado é responder às questões de auditoria formuladas na fase de planejamento.

Quando comparado ao critério já estabelecido, o achado pode demonstrar que a situação examinada está conforme ou não conforme ao critério. Essa não conformidade pode indicar a existência de impropriedades ou irregularidades.

Os achados que registram desconformidade com o critério devem ser classificados de acordo com o impacto (já ocorrido ou que possa vir a ocorrer) nos objetivos estratégicos do órgão. O impacto pode ser graduado conforme o impacto gerado na organização.

Tabela 6 – Tabela de graduação de impacto:

| Nível | Impacto                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Baixo | Execução de operações ou atividades relativas a processos, projetos ou programas da organização desconforme com o critério adotado, causando impactos mínimos nos objetivos de prazo, custo, qualidade, escopo, imagem, e/ou no atendimento de metas, padrões ou capacidade de entrega de produtos/serviços às partes interessadas. |
| Médio | Execução discrepante do critério estabelecido ou interrupção de operações ou atividades relativas a processos, projetos ou programas, causando impactos significativos nos objetivos, porém recuperáveis.                                                                                                                           |
| Alto  | Execução discrepante do critério estabelecido ou interrupção de operações ou atividades relativas a processos, projetos ou programas da organização, causando impactos irreversíveis/severos nos objetivos.                                                                                                                         |

Fonte: adaptado de BRASIL. TCU. Curso Auditoria Baseada em Risco. Conteudistas: Antônio Alves de Carvalho Neto, Arnaldo Ribeiro Gomes. Brasília, 2017.

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(a) auditor(a) 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(as) auditores(as), é possível apresentar esses pontos de vista no relatório.

#### 3.2.3.3.1.1. Achados positivos e negativos

Os achados de auditoria, também chamados de constatação, podem ser negativos, quando não há conformidade entre o critério e a situação identificada, ou positivos, quando se tratar de uma boa prática que deve ser replicada e compartilhada com outras unidades ou organizações.

Boas práticas são maneiras encontradas para atingir ou ultrapassar a meta estabelecida. Em geral, são soluções que comprovadamente funcionaram bem e levam a resultados positivos. Não se trata de casos que simplesmente atendam ao padrão esperado, previsível, normal, mas as abordagens que possam agregar valor. Ou seja, abordagens que, comparativamente com o objeto da avaliação, tenham apresentado melhor desempenho e que possam servir de padrão para melhorá-lo, considerando sempre os aspectos da legalidade e os critérios aceitáveis de desempenho.

#### 3.2.3.3.1.2. Revisão dos achados de auditoria

Os achados de auditoria devem ser revisados e aprovados pelo(a) auditor(a) responsável e supervisor(a) dos trabalhos e pelo(a) titular da unidade de auditoria antes de serem insertos no relatório de auditoria.

Considerando que os achados de auditoria respondem às questões formuladas na etapa de planejamento, esses devem apresentar as seguintes características:

- a. serem relevantes;
- b. estarem fundamentados em evidências juntadas ao relatório;
- c. serem apresentados de forma objetiva; e
- d. respaldarem as propostas de encaminhamento deles resultantes.

#### 3.2.3.3.1.3. Atributos do achado

Os achados de auditoria (tanto os positivos como os negativos) devem conter os seguintes atributos:

- a. critério;
- b. condição;
- c. causa; e
- d. efeito.

O critério de auditoria é o referencial que indica o estado requerido ou desejado, ou a expectativa em relação a uma situação objeto de auditoria. Reflete como deveria ser a gestão, provendo o contexto para compreensão dos achados e avaliação das evidências. Trata-se de legislação, regulamentos, cláusulas

contratuais, convênios e outros ajustes, normas, jurisprudência, entendimento doutrinário ou ainda, no caso de auditorias operacionais, de referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas, que o(a) auditor(a) compara com a situação encontrada.

A condição é a situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria; deve contemplar o período de ocorrência do achado.

A causa é a razão ou a explicação para a situação encontrada pela discrepância entre a condição e o critério de auditoria. Representa a origem da divergência que se observa entre a situação encontrada (condição) e o critério.

O efeito é a consequência para a entidade, o erário ou a sociedade, da discrepância entre a situação encontrada e o critério, indicando a gravidade ou os eventuais benefícios no caso de achados positivos. Ele indica a gravidade da situação encontrada e determina a necessidade da ação corretiva, quando for decorrente de achados negativos, subdividindo-se em duas classes: os efeitos reais e potenciais. Efeitos reais são aqueles efetivamente verificados, já os efeitos potenciais (riscos) são aqueles que podem ou não se concretizar.

#### 3.2.3.3.2. Evidências

As evidências de auditoria são as informações coletadas, analisadas e avaliadas pelo(a) auditor(a) para apoiar os achados e as conclusões do trabalho de auditoria. Constituem meio de informação ou de prova para fundamentar a opinião do(a) auditor(a), ao mesmo tempo, reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável.

A qualidade das conclusões e das recomendações da auditoria depende da capacidade da equipe de reunir e de avaliar evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis.

Os atributos das evidências são:

- a) **suficiência:** a quantidade e a qualidade das evidências devem persuadir o leitor de que achados, conclusões, recomendações e determinações da auditoria estão bem fundamentados;
- b) **confiabilidade:** garantia de que serão obtidos os mesmos resultados se a auditoria for repetida;
- c) **fidedignidade:** representa de forma precisa os fatos, sem erros ou tendências;
- d) **relevância:** relacionada, de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos da auditoria; e
- e) **utilidade:** deve auxiliar a unidade a atingir seus objetivos e agregar valor, permitindo melhoria das operações organizacionais.

Quanto à forma, as evidências podem ser classificadas em:

- a) físicas: obtém-se a evidência física quando os(as) auditores(as) inspecionam diretamente, ou observam pessoas, propriedades ou eventos (pode-se documentar essa evidência em memorando, fotos, desenhos, quadros, mapas ou amostras físicas);
- b) testemunhais: obtidas por respostas/declarações preferencialmente por escrito, sendo que, quando verbais, a transcrição do(a) auditor(a) em seus registros também se caracteriza como evidência;
- c) documentais: consiste em informação de atos praticados, por exemplo, cartas, contratos, registros contábeis, faturas e informação da administração sobre o desempenho; e
- d) analíticas: inclui cálculos, comparações, decomposição da informação em componentes e argumentos racionais.

Quanto à fonte, as evidências podem ser classificadas em:

- a) obtidas pelo(a) auditor(a): diretamente, por meio de inspeções físicas e de observação direta;
- b) externas: obtidas com terceiro não pertencente ao objeto auditado;
- c) internas: obtidas no objeto auditado; e
- d) justapostas: obtidas pela correlação de evidências procedentes de mais de uma fonte.

Quanto ao tipo de procedimento de auditoria utilizado na sua obtenção, as evidências podem ser classificadas em:

- a) evidência de controle: obtida por meio de testes de controle (desenho, implementação ou efetividade operacional) que buscam dar suporte à decisão do(a) auditor(a) de confiar ou não nos controles internos adotados pela gestão, com o objetivo de prevenir, detectar e corrigir distorções relevantes;
- b) evidência substantiva: obtida por meio de testes substantivos em registros, lançamentos e saldos relacionados a transações, para dar respaldo à confiabilidade de afirmações contidas de maneira explícita ou implícita na informação do objeto, tais como efetiva ocorrência, integralidade, exatidão, existência, conformidade com leis e regulamentos (STUART, 2014, p. 15 - Curso ABR 1/TCU); e
- c) evidência analítica: obtida por meio de procedimentos analíticos que consistem em correlações, comparações e análises feitas pelo(a) auditor(a), geralmente aplicados de forma conjunta com outros procedimentos (como conferência de cálculos), para corroborar eventuais discrepâncias em face de expectativas formadas pelo auditor (ISSAI 1500; ISA/NBCTA 500 e 502; TCU, 2011 - Curso ABR 1/TCU).

O processo de formulação de opinião do(a) profissional de auditoria governamental dependerá, em diferentes graus, da confiança e da qualidade das evidências que obtiver.

As fornecidas por terceiros e as obtidas de fontes externas ao ente auditado podem ser mais confiáveis do que aquelas fornecidas por instâncias internas. Também a evidência física é mais confiável do que as informações obtidas mediante entrevistas ou questionários.

Cada evidência registrada na matriz de achados deve ser acompanhada da referência ao documento de auditoria que a registra.

Na medida em que as evidências forem sendo coletadas, a equipe deve colocá-las na matriz de achados para que, visualmente, já se verifique quais achados possuem evidências suficientes e apropriadas e quais ainda necessitam ser melhor sustentados. A equipe de auditoria deverá focar seus esforços, nesses achados, dependendo da relevância, 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.

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

- a. quanto maior o risco de auditoria, maior a quantidade e a qualidade de evidências requeridas;
- b. evidências mais robustas podem permitir que menos evidências sejam usadas;
- c. ter um grande volume de evidências de auditoria não compensa a falta de relevância, validade ou confiabilidade; e
- d. mais evidência é normalmente necessária quando a entidade auditada tem outra opinião sobre o objeto de auditoria.

Quanto maior a materialidade do objeto auditado, o risco para a organização e o risco de auditoria, maior será a necessidade de evidências mais robustas.

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

- a. a evidência documental é mais confiável do que a evidência testemunhal, mas a confiabilidade varia dependendo da fonte e do propósito do documento;
- b. a evidência testemunhal, que é corroborada por escrito, é mais confiável do que a evidência testemunhal sozinha;

- c. a evidência baseada em muitas entrevistas em conjunto é mais confiável do que a evidência baseada em uma ou poucas entrevistas;
- d. 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;
- e. 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;
- f. 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;
- g. a evidência obtida por meio de observação direta, cálculo e inspeção do(a) auditor(a) é mais confiável do que a evidência obtida indiretamente; e
- h. documentos originais são mais confiáveis do que documentos copiados.

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

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

#### 3.2.3.4. Matriz de achados

As matrizes têm como finalidade garantir ganho de produtividade, já que registram de forma organizada as informações mais relevantes do trabalho de auditoria. Graças às matrizes, é possível comunicar aos destinatários do relatório os resultados do trabalho de forma organizada, clara e concisa – alguns dos requisitos de qualidade da comunicação.

A matriz de achados é o documento estruturado que consolida as informações coletadas pela equipe de auditoria relacionadas aos achados de auditoria. Ela deve ser elaborada à medida que os testes de auditoria são aplicados.

Entre outras vantagens, a matriz de achados facilita a revisão dos trabalhos por parte do(a) auditor(a) responsável, supervisor(a) e do(a) titular da unidade de auditoria, permite a consolidação de informações importantes acerca dos

achados num único documento, fomenta a interação entre os membros da equipe acerca de suas opiniões e conclusões quanto às informações levantadas, evita o retrabalho por parte da equipe, possibilita a identificação de falhas ou lacunas quanto aos achados antes de sua inserção no relatório de auditoria.

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 as informações colhidas durante as entrevistas, os grupos focais e a observação direta.

Esse documento terá formato de tabela e apresentará os seguintes campos que devem ser preenchidos:

- a) descrição do achado - esse campo consiste basicamente no título da irregularidade ou ilegalidade encontrada, um enunciado conciso e objetivo da ocorrência, cujos aspectos correspondentes serão melhor detalhados no texto da situação encontrada e nos demais elementos do achado;
- b) critério - a indicação do critério de auditoria é essencial para a caracterização do achado, pois reflete como a gestão deve ser. Não raro, a mera menção do dispositivo legal ou da jurisprudência é insuficiente, sendo importante relatar, também, o que o critério preconiza. A descrição dos critérios permite a revisão da fundamentação legal, da jurisprudência e da doutrina, diminuindo a possibilidade de eventuais omissões ou equívocos;
- c) situação ou condição encontrada - nesse campo o relato deve ser claro o suficiente para que o leitor compreenda a ocorrência, pormenorizando o caso concreto identificado e documentado durante a fase de execução da auditoria. Dessa forma, apesar de alguns elementos do achado (objetos, critérios e evidências) terem destaque em campos específicos, não há impedimento de que integrem, na profundidade necessária, também, o corpo do texto da situação encontrada, a fim de que a constatação fique devidamente caracterizada em toda a sua extensão;
- d) evidência - é fundamental que a equipe de auditoria verifique a suficiência e a qualidade das evidências coletadas para que se evitem diligências posteriores que retardam o encaminhamento do processo às instâncias superiores. Na indicação das evidências, é necessário registrar de forma precisa os documentos que respaldam a opinião da equipe. Nos processos físicos, a menção das

evidências deve abranger toda a documentação que sustenta o achado, bem como conter sempre remissão às folhas do processo em que estas se encontram, a fim de facilitar sua localização. Quando possível, nos autos digitais, deve-se fazer remissão às páginas específicas de cada documento/informação integrante do processo digital;

- e) causa - deve ser relatada de forma clara e suficiente de modo a correlacionar o motivo ou a razão que enseja a ocorrência da situação encontrada. Ao identificar a causa, deve-se formular perguntas de modo que a situação encontrada seja a resposta correta;
- f) efeito - é a consequência da situação encontrada. Deve ser descrito de forma clara e objetiva demonstrando a relação direta entre ele e a situação encontrada. Também pode-se formular perguntas utilizando a situação encontrada de modo a obter resposta à consequência identificada. Essa resposta deve ser suficiente para demonstrar o impacto que a situação encontrada terá sobre o processo de trabalho ou os resultados esperados; e
- g) encaminhamento - nesse campo são registradas as medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais que a equipe de auditoria entende que deva recomendar ou sugerir no que tange aos achados identificados. O preenchimento do encaminhamento na matriz, antes da redação do relatório, facilita sua elaboração e a discussão do trabalho com o(a) auditor(a) responsável e o(a) supervisor(a) da auditoria, evitando-se assim retrabalho (por exemplo, mudança de encaminhamento ou profundidade da análise).

### 3.2.3.5. Reunião de apresentação dos achados preliminares

Na fase intermediária da auditoria, é crucial que haja ao menos uma reunião com os(as) representantes da unidade auditada, especialmente com aqueles(as) relacionados(as) diretamente ao objeto auditado, em que sejam discutidos os achados que indicarem a existência de falhas relevantes e as possíveis soluções para os problemas detectados, sendo que a equipe que participará da reunião deve conhecer o que será exposto e, preferencialmente, que seja produzida uma apresentação estruturada para perfeito entendimento de todos.

Essa reunião deve ser conduzida pelo(a) supervisor(a) do trabalho, podendo haver delegação dessa atribuição, e contar, na medida do possível, com a participação de toda a equipe.

Cabe ao(à) responsável pela unidade de auditoria definir, no âmbito da sua unidade, qual o parâmetro para considerar as falhas como sendo de baixa materialidade.

Como pauta mínima para a reunião, sugere-se:

- a. reporte de situações ocorridas durante o trabalho que podem diminuir a confiabilidade do resultado da auditoria;
- b. apresentação e discussão dos achados e dos resultados da auditoria;
- c. discussão das recomendações para melhoria, bem como dos respectivos prazos para sua implementação; e
- d. estabelecimento de prazo para a unidade auditada se manifestar formalmente sobre as conclusões preliminares da auditoria, caso deseje, principalmente em caso de discordância quanto aos achados.

Se novas informações forem obtidas a partir dessa interação e ensejarem a modificação dos achados, deverá haver, após a sua adequação, nova avaliação por parte do(a) supervisor(a). Em seguida os achados deverão ser novamente apresentados à unidade auditada e, se necessário, agendada nova reunião para discussão.

### 3.3. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

A comunicação dos resultados representa o ápice dos trabalhos de auditoria. Trata-se do momento em que se concretiza efetivamente o sentido de todo o ciclo de auditoria. Tal comunicação dos resultados se expressa em relatórios de auditoria e tem como finalidade informar à organização acerca dos resultados do trabalho realizado.

Os relatórios de auditoria constituem um meio de comunicação entre auditores(as) e unidades auditadas. O processo de comunicação efetuado por meio dos relatórios de auditoria tem como finalidade:

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

### 3.3.1. Estrutura e conteúdo

Os relatórios de auditoria devem ser estruturados de forma objetiva e inteligível. Para tanto, deve-se utilizar a seguinte estrutura:

- a) Capa e folha de rosto;
- b) Sumário Executivo (*highlight*);
- c) Lista de siglas e de abreviaturas;
- d) Sumário;
- e) Introdução;
- f) Resultados dos exames (achados de auditoria);
- g) Recomendações;
- h) Conclusão (apenas para relatórios finais); e
- i) Anexos.

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

#### 3.3.1.1. Capa e folha de rosto

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

- 1) Título da auditoria;
- 2) Tipo de auditoria; e
- 3) Ano.

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

#### 3.3.1.2. Sumário executivo

O Sumário Executivo, também conhecido como *highlight*, fornece uma visão geral clara e concisa do trabalho realizado pela unidade de auditoria e de seus resultados. Constitui um dos elementos mais importantes do relatório, tendo em vista que pode ser o mais lido. Ocupa uma página, no máximo, proporcionando uma rápida leitura ao(à) usuário(a) de suas informações. É constituído de três partes, identificáveis visualmente:

a. Qual foi o trabalho realizado pela unidade de auditoria?

Nesse campo, o(a) redator(a) deverá indicar o objeto analisado e o escopo;

b. Por que a unidade de auditoria realizou esse trabalho?

Nesse campo, devem ser indicadas as razões que foram determinantes para a realização do trabalho. Essas razões podem ser decorrentes da avaliação de riscos ou da materialidade, da relevância e/ou da criticidade; e

c. Quais as conclusões alcançadas pela unidade de auditoria? Quais as recomendações que deverão ser adotadas?

Nessa seção, devem ser indicadas, de forma resumida, as principais conclusões (negativas e positivas) alcançadas pela equipe de auditoria, bem como as principais recomendações resultantes do trabalho realizado.

#### 3.3.1.3. Lista de siglas e abreviaturas

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

A respeito das siglas é importante lembrar:

- a) não crie siglas. Use somente aquelas que já existem;
- b) ao citar uma sigla pela primeira vez, grafê-a entre parênteses após a expressão por ela designada, a qual deve ser escrita por extenso. Exemplo: “A Secretaria de Auditoria (SAU) realizou diversos trabalhos.”;
- c) as siglas de até três letras devem ser grafadas em letra maiúscula; e
- d) as siglas com mais de três letras devem ser grafadas em maiúscula, se forem pronunciadas separadamente (por exemplo: IBGE) e, somente com a inicial maiúscula, se forem pronunciadas como uma palavra (por exemplo, Siafi).

#### 3.3.1.4. Sumário

Sumário é a enumeração das principais divisões, seções e outras partes do relatório, na mesma ordem em que a matéria nele se sucede.

#### 3.3.1.5. Introdução

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

Sugere-se que a introdução siga o roteiro abaixo:

- a) 1º Parágrafo - Parágrafo inicial, contendo as seguintes informações: unidade auditada (nome), objeto auditado (se for muito grande, a descrição do objeto deve compor um novo parágrafo), ação/programa orçamentário, referencial legal que embasa o objeto, escopo (os limites da auditoria, o que será e também o que não será incluído no trabalho, mas que o(a) leitor(a) poderia ter expectativa de que fosse, isto é, o quê, quanto, quando e onde).  
A clara delimitação do escopo evitará que a unidade de auditoria, ou mesmo os membros da equipe de auditoria, venham a ser cobrados por aspectos que tenham relação com o objeto auditado, mas que estejam fora do foco de incidência do trabalho. Sugere-se o uso de estruturas como: “Na auditoria examinou-se/examinaram-se (...)”; “A auditoria abrangeu o período de (...)”;
- b) 2º Parágrafo - Origem e justificativa do trabalho (motivo). Nesse parágrafo, devem ser apresentados os critérios que sustentaram a escolha do objeto (risco, fatores de risco, materialidade, relevância, criticidade etc.);
- c) 3º Parágrafo - Objetivos/questões de auditoria (o que se pretende alcançar com o trabalho). Sugerem-se enunciados como: “Os objetivos da auditoria foram (...)”;
- d) 4º Parágrafo - Metodologia (como): nesse parágrafo deverão ser registradas, de forma sintética, a natureza dos dados examinados, a forma de coleta e a de tratamento desses dados. Caso seja necessário um maior detalhamento da metodologia empregada, esse deverá ser realizado em anexo ao relatório, sob o título “Detalhamento da Metodologia”;
- e) 5º Parágrafo - Limitações/restrições: essa declaração só deve ocorrer se houver limitações ou restrições ao trabalho, como a recusa do(a) auditado(a) em apresentar informações ou mesmo a sua impossibilidade (por exemplo, “o documento XX não foi disponibilizado por ter sido perdido no incêndio que atingiu a unidade”); e
- f) 6º Parágrafo - Considerações iniciais (visão geral do objeto e do trabalho realizado): tem a finalidade de orientar a leitura do relatório; se houver aspectos positivos identificados ao longo do trabalho ou aspectos históricos relevantes (a exemplo de trabalhos anteriores ou recomendações não atendidas), esses também poderão ser antecipados nesse parágrafo.

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

### 3.3.1.6. Resultados dos exames (achados de auditoria)

Aqui devem ser registrados os achados de auditoria. Os achados de auditoria constituem o resultado da comparação entre o critério e a condição. Podem, portanto, indicar conformidade ou desconformidade em relação ao critério. Constituem a parte central do relatório, pois representam a base não

apenas para a conclusão a ser alcançada, mas também para as recomendações elaboradas pela equipe. Os achados devem responder às questões de auditoria elaboradas na fase de planejamento e serem apresentados, no relatório, preferencialmente por ordem de relevância.

Os achados devem trazer os seguintes conteúdos:

- a) Descrição sumária do achado: é a síntese do achado e, como tal, deve resumí-lo adequadamente, sem dar margem a interpretações não suportadas pelas evidências. Serve como título, mas normalmente é elaborada após a redação do achado. Deve apresentar valores, números, quantidades e quantias, quando esses dados forem relevantes. Em seguida à cada descrição sumária, deve ser registrado o texto do achado;
- b) Parágrafo(s) introdutório(s) (contextualização): deve apresentar o trabalho realizado de forma objetiva, com o fim de responder às seguintes perguntas: o quê, quem, quando, quanto (valor avaliado, quando couber), onde, como e por quê;
- c) Condição: é a descrição da situação existente identificada e documentada durante a fase de execução;
- d) Manifestação da unidade auditada: é o pronunciamento sobre os achados preliminares;
- e) Critério: é o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado. Deve ser definido na fase de planejamento, com base nos objetivos do trabalho, e servir como fundamento para que a equipe de auditoria realize suas análises. A apresentação do critério é essencial para garantir a consistência da argumentação no relatório;
- f) Consequência: corresponde a acontecimentos que decorrem ou que podem decorrer da diferença existente entre a situação esperada (o critério) e a encontrada (a condição). Quando é positivo, corresponde a benefícios alcançados. Quando é negativo, corresponde ao risco a que o objeto auditado está exposto ou aos danos que sofreu por não estar conforme o critério; e
- g) Parágrafo final (conclusão do texto do achado): trata-se do fechamento do texto. Deve indicar de forma sintética a resposta à questão de auditoria, ou seja, o aspecto principal que se pretende destacar por meio do achado. Deve configurar-se como o resultado da junção dos parágrafos anteriores e servirá como base para a elaboração da descrição sumária do achado.

### 3.3.1.7. Recomendações

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

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

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

#### 3.3.1.7.1. Características desejáveis das recomendações

Algumas características podem contribuir para o alcance da efetividade da recomendação, quais sejam:

- a. monitorável: a recomendação deve ser passível de monitoramento, permitindo verificar se o que se pretendia com a recomendação foi alcançado. Para tanto, é importante que seja prevista a forma por meio da qual será aferido o desempenho das ações a serem implementadas e quais evidências serão apresentadas pela unidade auditada ou levantadas pela unidade de auditoria para medir a efetiva implementação. É essencial que a recomendação possa ser acompanhada e que sua efetividade possa ser medida posteriormente por meio de seus custos de implementação e benefícios proporcionados à gestão;
- b. atuar na causa raiz: a recomendação deve se propor a atuar diretamente na causa identificada. Quando se atua na causa raiz, a eficácia da recomendação é maior, posto que terá um efeito preventivo, evitando que a situação se repita no futuro. Quando se atua em causas intermediárias, que são desdobramentos da causa raiz, corre-se o risco de apenas corrigir a situação pontual, não impedindo que ela se repita;
- c. viável: é preciso levar em conta restrições de ordem legal, financeira, de pessoal e outras que possam afetar a implementação de medidas propostas pelos(as) auditores(as). Nesse sentido, a discussão de soluções junto à unidade auditada é de suma importância para compreensão do que é e do que não é possível fazer. Além disso, a equipe deve considerar o tempo razoável para a implementação das medidas a serem adotadas pelo(a) gestor(a), pactuando prazo compatível;
- d. apresentar uma boa relação de custo-benefício: a equipe de auditoria e o(a) supervisor(a) do trabalho devem avaliar os custos e os benefícios esperados de cada recomendação. Recomendar controle via sistema informatizado, por exemplo, pode representar um custo alto demais para uma determinada operação, mas ser totalmente viável em outra área de negócio. Na medida do possível, deve-se minimizar o gasto de recursos, em atendimento ao princípio da economicidade;

- e. considerar alternativas: é importante que a equipe de auditoria e o(a) supervisor(a) do trabalho levantem alternativas e que também analisem aquelas propostas pela unidade auditada quando houver a discussão das recomendações. Existem situações em que há várias opções de soluções a serem adotadas, podendo-se optar por aquela que apresente melhor relação custo-benefício, por exemplo;
- f. ser direcionada: a recomendação deve ser direcionada para o(a) agente que tem responsabilidade e alçada para colocá-la em prática. A efetividade se perde se a recomendação for direcionada ao(a) agente errado(a) ou se não estiver claro quem deve implementá-la;
- g. ser direta: a recomendação deve estar claramente identificada no texto do relatório (ou outra forma de comunicação) como sendo uma recomendação. Não pode haver dúvida sobre seu conteúdo e sobre a necessidade de atendê-la. Por isso, é necessária uma linguagem direta, sem termos vagos que possam dar a impressão de que não se trata de recomendação;
- h. especificidade: no âmbito do achado de auditoria ao qual se relaciona, a recomendação deve tratar das medidas a serem tomadas, dos resultados a serem alcançados, não se atendo, via de regra, à forma como será implementada. Também não deve reproduzir exaustivamente a causa identificada, ou repetir a descrição da condição encontrada, por exemplo;
- i. significância: essa característica deriva da própria relevância do achado. É importante apontar situações relevantes dentro do escopo da auditoria, assim como recomendar aquilo que pode fazer diferença na gestão, seja melhorando a governança, o gerenciamento de riscos ou a estrutura de controles existente; e
- j. ser positiva: discorrer sobre as medidas a serem tomadas em tom positivo, com frases afirmativas em vez de negativas. Isso tende a facilitar o convencimento da alta administração e a consequente implementação da recomendação.

No que se refere à significância das recomendações, a unidade de auditoria interna deverá estabelecer graus ou escalonamento para cumprimento em face da ordem de relevância dos achados, ou seja, estabelecer se a recomendação deverá ser cumprida de forma imediata, ou não, fixando prazos razoáveis para consumação do que foi recomendado, considerando o referido escalonamento.

Com efeito, dentre as recomendações elaboradas e lançadas, há aquelas que devem receber atenção especial, seja pelo estreito prazo legalmente imposto, seja pelos impactos que podem advir se não corrigidas as falhas identificadas. Por esses motivos, faz-se imperativo que as recomendações sejam classificadas por critérios objetivos, para que recebam a adequada priorização.

Certamente, todas as recomendações são importantes. A finalidade da priorização é planejar e ordenar as medidas que serão tomadas sistematicamente, conforme um cronograma sugerido, que deve ser validado com o(a) gestor(a) do jurisdicionado auditado.

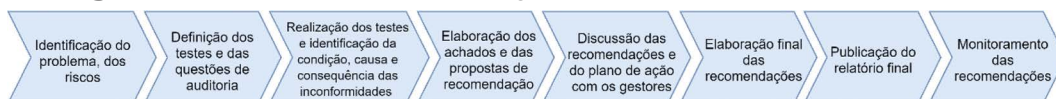
Nesse sentido, ao formular recomendações e posteriormente monitorá-las, a unidade de auditoria interna deverá priorizar a correção dos problemas de natureza grave, que impliquem em risco de dano ao erário ou de comprometimento direto das metas estratégicas definidas pela entidade auditada.

### 3.3.1.7.2. Ciclo das recomendações

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

Sendo assim, as recomendações também têm sua origem no processo de planejamento:

Figura 17 – Ciclo das recomendações



Fonte adaptada de Brasil. ENAP - Elaboração de Relatórios de Auditoria - Módulo 4: recomendações e planos de ação.

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

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

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

O atendimento por parte dos(as) gestores(as) deve ser capaz de solucionar os problemas identificados por meio do trabalho que, então, poderá ser considerado concluído. Todo esse processo é bastante complexo. É preciso,

portanto, ter especial atenção na elaboração das recomendações, para que elas realmente agreguem valor à gestão. Para isso, os(as) auditores(as) devem:

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

### 3.3.1.7.3. Cuidados na elaboração das recomendações

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

Tabela 7 – *Checklist* para avaliação das recomendações

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

Fonte: Enap - Fundação Escola Nacional de Administração Pública - Elaboração de Relatórios de Auditoria (adaptado)

#### 3.3.1.8. Conclusão

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

A conclusão deve responder à questão geral da auditoria, que corresponde ao objetivo da auditoria.

#### 3.3.1.9. Apêndices

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

### 3.3.2. Fases de apresentação dos resultados da auditoria

#### 3.3.2.1. Relatório preliminar

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

O relatório preliminar conterá a indicação “PRELIMINAR” na capa ou contracapa dos relatórios.

#### 3.3.2.2. Manifestação do(a) auditado(a)

Trata-se da opinião do(a) gestor(a), apresentada formalmente em função dos achados preliminares esboçados no relatório preliminar.

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

A manifestação da unidade auditada é importante para que a equipe avalie se as evidências suportam plenamente as conclusões. Constitui também oportunidade para que sejam levantadas e analisadas eventuais falhas de entendimento, erros de interpretação ou fragilidades das evidências, levando a equipe a rever seu posicionamento ou a embasá-lo de forma mais consistente.

As discordâncias devem ser analisadas criteriosamente e os eventuais erros materiais, corrigidos. Caso a manifestação da unidade auditada altere a opinião da equipe, o fato deve ser discutido com o(a) dirigente da unidade de auditoria, para que, com sua anuência, o achado possa ser modificado, antes da emissão do relatório final de auditoria.

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

- a) devem ser informados os meios pelos quais o(a) gestor(a) se manifestou (número, origem e data dos documentos, horário e data da mensagem eletrônica etc.); Exemplo: “Por meio do Memorando n. xxxxx, de xx de xxxx, de 20XX, a unidade auditada (...)”;
- b) nos casos em que uma manifestação do(a) gestor(a) se referir a diversas constatações, deve ser transcrito para o campo “manifestação da unidade auditada”, referente a cada constatação, apenas o trecho que se referir especificamente a esse registro;
- c) para os casos em que a manifestação do(a) gestor(a) envolver mais de um item no mesmo trecho e não for possível separar o que trata de cada constatação, a manifestação deve ser transcrita em cada registro; e
- d) quando não houver manifestação sobre a constatação apresentada no relatório preliminar:
  - i. caso o(a) gestor(a) não apresente manifestação sobre o relatório, ou seja, não trate de qualquer item, deve ser informado: “Não houve manifestação da unidade auditada”; ou
  - ii. caso o(a) gestor(a) apresente manifestação sobre o relatório, mas não trate da constatação, deve ser informado: “Não houve manifestação da unidade auditada para esse item”.

### 3.3.2.3. Análise da resposta pela equipe

Este campo deverá contemplar o tratamento dado aos argumentos apresentados pelo(a) gestor(a). Trata-se da análise da equipe quanto aos esclarecimentos e às justificativas apresentadas pelo(a) gestor(a) em relação aos achados apontados no relatório preliminar.

Devem ser adotadas as seguintes orientações:

- a. analise cuidadosamente os argumentos apresentados pelo(a) gestor(a);
- b. identifique o argumento mais contundente; e
- c. priorize a análise dos principais argumentos, àqueles de conteúdo material.

Algumas técnicas que poderão ser usadas para responder cada tipo de argumento:

Tabela 8 – Técnicas para avaliação da manifestação do gestor

| Falha                                                                                                              | Técnica Sugerida                                                                                                                                                                                                                                    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| As informações apresentadas são falsas.                                                                            | Apresente a informação verdadeira e indique as evidências que a comprovam.                                                                                                                                                                          |
| O(A) gestor(a) apresenta informações pertinentes, mas insuficientes para comprovar a inexistência da falha.        | Demonstre que deu a devida atenção às informações, mas informe que elas são insuficientes para comprovar a inexistência da falha. Se possível, indique o porquê.                                                                                    |
| A evidência apresentada é inadequada ao contexto da constatação.                                                   | Informe o motivo pelo qual a evidência apresentada foi considerada inadequada.                                                                                                                                                                      |
| A fonte que o(a) gestor(a) usa não é confiável.                                                                    | Cite as evidências que comprovam que a fonte usada pelo(a) gestor(a) não é confiável. Se possível, indique quais podem ser usadas no caso analisado.                                                                                                |
| O(A) gestor(a) cita norma ou documento aplicável ao fato, mas apresenta interpretação deturpada.                   | Apresente a interpretação correta da norma ou documento.                                                                                                                                                                                            |
| O(A) gestor(a) não consegue entender os riscos que determinada falha poderá significar para a gestão como um todo. | Demonstrar que a repetição de determinada prática constatada poderá prejudicar a gestão e os resultados de determinada política pública. Exemplo: “Se todas as unidades deixarem de elaborar os estudos técnicos preliminares, nesses casos (...)”. |
| O(A) gestor(a) não concorda com o critério utilizado para a análise.                                               | Citar norma ou jurisprudência que sustente a interpretação da auditoria interna sobre os fatos constatados.                                                                                                                                         |
| O(A) gestor(a) apresenta ofensas.                                                                                  | Ignore as ofensas.                                                                                                                                                                                                                                  |

Fonte: Enap - Fundação Escola Nacional de Administração Pública - Elaboração de Relatórios de Auditoria (adaptado).

### 3.3.2.4. Relatório final

O relatório final de auditoria é o documento que formaliza os resultados da auditoria. É por meio dele que o(a) auditor(a) interno(a) vai mostrar o que foi examinado, destacando os pontos positivos e negativos, a manifestação da área auditada, as recomendações e as conclusões da auditoria.

### 3.3.2.5. Revisão

A eficiência e a garantia da qualidade da auditoria somente estão asseguradas após uma revisão completa dos papéis de trabalho. A inspeção final e objetiva é de responsabilidade do(a) supervisor(a) da auditoria, que deverá efetuar a revisão dos papéis utilizados no processo de auditoria.

O(A) supervisor(a) de auditoria, ao revisar os papéis de trabalho, determina se as evidências neles circunstanciadas são suficientes, a seu juízo, para chegar às mesmas conclusões e opiniões, tal como expresso no esboço dos relatórios.

A atividade de revisão de relatórios deve ser baseada em referências técnicas e normativas. Assim sendo, o(a) responsável pela supervisão dos trabalhos de auditoria, ao revisar os relatórios, em especial o relatório preliminar, deverá fazê-lo cuidadosamente, com a finalidade de verificar se os registros ali efetuados estão consistentes tecnicamente e gramaticalmente.

A aprovação final que o(a) supervisor(a) dá aos relatórios indica a aprovação de todos os papéis de trabalho relacionados com o procedimento e a suficiência de seu conteúdo para respaldar o relatório em sua totalidade; além disso, ratifica que tenham sido elaborados em observância às normas de auditoria. As perguntas que se originam da revisão devem encontrar as respostas nos papéis de trabalho.

Ao encontrar desconformidades, o(a) revisor(a) deverá informá-las à equipe responsável pela elaboração dos relatórios.

Preferencialmente, quem deverá fazer as alterações solicitadas será o(a) próprio(a) servidor(a) responsável pela elaboração do texto a ser corrigido. Se isso não for possível, as alterações deverão ser efetuadas por algum membro da mesma equipe ou pelo(a) próprio(a) supervisor(a) da atividade de auditoria.

Com o intuito de se realizar uma adequada revisão, propõe-se:

- a. verificar se o texto dos relatórios é dotado de clareza, correção, coerência, objetividade, ênfase, sobriedade e precisão e se está de acordo com a norma culta e com as demais referências técnicas aplicáveis;
- b. averiguar se os registros são lastreados em papéis de trabalho, os quais devem ser suficientes para permitir que outros(as) servidores(as) possam chegar às mesmas conclusões expressas no relatório e, se necessário, comprovar a veracidade das informações;
- c. avaliar se a “recomendação” está coerente com o fato narrado pela auditoria e pela unidade auditada;
- d. ler o texto com atenção a fim de detectar a existência de frases com sentido ambíguo ou jocoso;
- e. avaliar se em auditorias ou consultorias passadas, o posicionamento da unidade de auditoria manteve-se coerente com as recomendações atuais;
- f. quando houver emprego de amostragem, conferir a adequação da amostra selecionada;
- g. avaliar se há informações ou constatações que, devido à sua baixa relevância, não deveriam estar no relatório de auditoria;
- h. verificar se o conteúdo das tabelas e gráficos estão claros e se podem ser visualizados na íntegra; e
- i. avaliar se o escopo da auditoria está adequado ao escopo aprovado no PAA.

### 3.3.2.6. Reunião de encerramento

Ao final da fase de execução poderá ser realizada reunião de encerramento, na qual a equipe de auditoria apresentará os achados e as recomendações de auditoria aos(as) gestores(as) das unidades auditadas.

A reunião de encerramento, caso ocorra, deve ser coordenada e conduzida pelo(a) dirigente da unidade de auditoria, ou pelo(a) auditor(a) responsável pelos trabalhos, por delegação do(a) dirigente, que possui a palavra inicial, passando-a para os(as) outros(as) auditores(as) e para os(as) auditados(as) quando pertinente.

Os achados devem ser apresentados indicando-se a descrição, a situação encontrada, o critério de auditoria, as causas e os efeitos.

Durante a reunião de encerramento, o(a) auditor(a) explica todas as não conformidades e informa sobre as conclusões de auditoria e sobre os critérios e formas de monitoramento. A unidade auditada poderá apresentar medidas corretivas e ajustar planos de trabalho durante a reunião de encerramento.

## 3.4. MONITORAMENTO E ACOMPANHAMENTO DA AUDITORIA

Os processos de auditoria interna relativos à avaliação devem ser encerrados após a publicação do relatório final de auditoria. Entretanto, as recomendações e os planos de ação devem ser objeto de monitoramento.

O monitoramento consiste em acompanhar as iniciativas da unidade auditada, no sentido de implementar ações corretivas e ou de melhoria dos pontos críticos que foram identificados e validados durante a realização dos trabalhos de auditoria.

As atividades de monitoramento podem ser realizadas de forma contínua ou em intervalos específicos de tempo, sendo possível adotar as seguintes estratégias:

- a. verificar em período preestabelecido, por exemplo, anualmente, a situação de todas as recomendações ou de algumas consideradas mais relevantes;
- b. realizar trabalhos específicos de avaliação com o objetivo de verificar as providências adotadas pela administração e avaliar a qualidade das ações corretivas; e
- c. acompanhar as recomendações pendentes, no decorrer de outro trabalho de avaliação programado na área da atividade avaliada, conforme importância e relevância.

Os resultados das atividades de monitoramento podem ser informados anualmente à alta administração, preferencialmente, em conjunto com o relatório anual de atividades.

Para que se possa verificar se as recomendações estão sendo atendidas e se os achados de auditoria estão sendo ajustados dentro do prazo validado entre gestores(as)/responsáveis legais dos jurisdicionados e do tribunal, poderá ser elaborado um plano de ação.

O plano de ação constitui-se em um conjunto de medidas que cabem à unidade auditada adotar com a finalidade de tratar riscos significativos, solucionar problemas complexos identificados pela equipe de auditoria e abordar situações em que haja grande quantidade de ações a serem seguidas.

Normalmente é requerido pela equipe de auditoria, mas pode também ser proposto pela administração da unidade auditada.

Os planos de ação devem conter as seguintes informações:

- a. objetivo geral que se pretende alcançar por meio das ações;
- b. ações que serão realizadas;
- c. objetivo de cada uma das ações;
- d. cronograma para desenvolvimento das ações; e
- e. responsável pela execução de cada ação.

Os planos de ação deverão ser elaborados pelo(a) gestor(a) e encaminhados à equipe de auditoria responsável no prazo acordado. A equipe então deverá avaliá-lo e, quando necessário, devolver aos(as) gestores(as) para a realização de ajustes.

As ações propostas no plano devem atender os mesmos requisitos (aplicáveis) das recomendações, ou seja, devem ser: viáveis, práticas, monitoráveis, diretas, específicas, significativas, apresentar boa relação de custo-benefício, ter um(a) responsável pela sua implementação e, preferencialmente, atuar na causa raiz. Podem também ter foco na condição e/ou na consequência.

### 3.4.1. Relatório de monitoramento

O relatório de monitoramento, por sua vez, deve ser sucinto, atendo-se às análises da documentação fornecida pelo(a) gestor(a) e dos fatos novos identificados. O objetivo deste relatório é formalizar e confirmar que o monitoramento está sendo feito, bem como informar aos interessados a posição dos(as) servidores(as) técnicos(as) diante da regularização dos achados de auditoria.

### 3.4.2. Status das recomendações

Para validação da resposta, a equipe de auditoria realizará testes quando necessário. Todas as informações deverão constar no sistema de monitoramento e os respectivos papéis de trabalho deverão ser arquivados em consonância com o que estabelece a legislação específica.

Os responsáveis pelo monitoramento registrarão a mudança de status da recomendação quando cumprido o prazo acordado para o atendimento, conforme as descrições abaixo:

Tabela 9 – Status das recomendações

| Situação         | Descrição                                                                                                                                                                                                         |
|------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Implementada     | A unidade auditada realizou as ações consideradas necessárias e suficientes pela auditoria interna para o atendimento da recomendação.                                                                            |
| Não implementada | A unidade auditada não se manifestou, ou manifestou-se, de forma justificada, contrária à implementação da recomendação, porém, a auditoria interna não considerou razoáveis as justificativas apresentadas.      |
| Em implementação | A unidade auditada iniciou a ação para atendimento da recomendação, porém, a solução não estava completa no momento da elaboração do relatório de monitoramento.                                                  |
| Prejudicada      | Recomendação que sofreu situações de mudança no seu contexto que inviabilizou ou tornou desnecessário o seu conteúdo. A recomendação perdeu seu objeto, não sendo possível seu atendimento pela unidade auditada. |

Fonte: STJ - Manual de Auditoria Interna do Superior Tribunal de Justiça (adaptado)

Os documentos correspondentes à inserção do status da recomendação no sistema de monitoramento são considerados papéis de trabalho e devem ser arquivados em conformidade com a legislação pertinente.

Diante de dificuldades para implementação da recomendação, o(a) gestor(a) poderá solicitar à unidade de auditoria interna novo prazo para cumprimento do que foi estabelecido. O(A) dirigente da unidade de auditoria, consultada a equipe de auditoria responsável, manifestará consentimento por escrito sobre nova data.

Entretanto, se não houver consentimento por parte da auditoria, o(a) dirigente da unidade de auditoria deverá se manifestar formalmente, comunicando sobre a motivação e apresentados os riscos do não cumprimento na data previamente acordada.

Caso a recomendação seja de alto risco ou relacionada à irregularidade, o(a) dirigente da unidade de auditoria deverá comunicar à alta administração os riscos em questão, a fim de que seja conhecida a perspectiva dos(as) gestores(as) envolvidos(as) para que sejam orientados(as) quanto a esse risco.

Na ocorrência de fraudes ou ilegalidade, o(a) dirigente da unidade de auditoria deverá, primeiramente, comunicar ao(à) seu(ua) superior hierárquico(a), ficando autorizado(a) a encaminhar comunicação para o Tribunal de Contas correspondente em caso de ausência de resposta pelo(a) superior hierárquico(a) no prazo de 60 dias, sem prejuízo da realização das recomendações necessárias para sanar eventuais irregularidades.

## GLOSSÁRIO

**Accountability:** obrigação que têm as pessoas ou entidades, as quais foram confiados recursos públicos, de prestar contas, responder por uma responsabilidade assumida e informar a quem lhes delegou essa responsabilidade. (NAG 1101)

**Achado:** é a discrepância entre a situação existente e o critério. Achados são situações verificadas pelo(a) auditor(a) durante o trabalho de campo que serão usadas para responder às questões de auditoria. O achado contém os seguintes atributos: critério (o que deveria ser), condição (o que é), causa (razão do desvio com relação ao critério) e efeito (consequência da situação encontrada).

Quando o critério é comparado com a situação existente, poderá surgir o achado de auditoria.

Portanto, os achados devem estar sempre apoiados por evidências adequadas e suficientes, obtidas via técnicas de auditoria bem aplicadas.

O achado pode ser negativo (nos casos de impropriedade ou irregularidade) ou positivo (hipótese de boas práticas). (TCU, 2020)

**Adicionar valor (agregar valor):** a atividade de auditoria interna agrega valor à organização (e às suas partes interessadas) quando proporciona avaliação objetiva e relevante e contribui para a eficácia e eficiência dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles. (TRF5, 2020)

**Ambiente de controle:** atitudes e ações do conselho e da administração em relação à importância dos controles dentro da organização. O ambiente de controle proporciona a disciplina e a estrutura para se atingir os principais objetivos do sistema de controle interno. O ambiente de controle inclui os seguintes elementos: Integridade e valores éticos. Filosofia e estilo operacional da administração. Estrutura organizacional. Atribuição de autoridade e responsabilidade. Políticas e práticas de recursos humanos.

Competência do pessoal. (TCU, 2020)

**Apetite a risco:** o nível de risco que uma organização está disposta a enfrentar para implementar sua estratégia, atingir seus objetivos e agregar valor para as partes interessadas, no cumprimento de sua missão. (TCU, 2020)

**Auditoria Baseada em Riscos - ABR:** abordagem que utiliza a avaliação de riscos para a definição do escopo, natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria, com o propósito de reduzir o risco de emitir opinião ou conclusão inadequada às circunstâncias do trabalho. (TCU, 2018; ISSAI 100/46, 48 e 49)

**Auditoria interna:** é a atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (*assurance*) e de consultoria, que tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria deve auxiliar a organização no alcance dos objetivos estratégicos, adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle e de governança corporativa. (Resolução CNJ n. 309/2020)

**Avaliação (*assurance*):** é o exame objetivo da evidência obtida pelo auditor interno com o propósito de fornecer opinião ou conclusões independentes a respeito de operação, função, processo, projeto, sistema, processos de governança, gerenciamento de riscos, controles internos administrativos ou outro ponto importante. (Resolução CNJ n. 309/2020)

**Benchmarking:** técnica voltada para a identificação e implementação de boas práticas de gestão. Seu propósito é determinar, mediante comparações de desempenho e de boas práticas, se é possível aperfeiçoar o trabalho desenvolvido em uma organização. O *benchmarking* pode ajudar na identificação de oportunidades de melhorar a eficiência e proporcionar economia. (CGU, 2017)

**Benchmarking estratégico:** é utilizado quando as organizações procuram melhorar o seu desempenho global, através da análise de estratégias de longo prazo e iniciativas gerais que tenham conduzido ao sucesso. Envolve a comparação de aspectos fundamentais, tais como competências essenciais, desenvolvimento de novos produtos e serviços, alteração na conjugação das atividades ou melhoria da capacidade para lidar com mudanças no ambiente da organização. (CGU, 2017)

**Benefícios da auditoria:** impactos positivos observados na gestão pública a partir da implementação, por parte dos gestores públicos, de orientações e/ou recomendações provenientes das atividades de auditoria interna, sendo, portanto, resultantes do trabalho conjunto da unidade de auditoria interna e da gestão. (CGU, 2017)

**Benefício financeiro:** benefício que possa ser quantificado ou representado monetariamente e demonstrado por documentos comprobatórios, preferencialmente fornecidos pelo gestor, inclusive decorrentes de recuperação de prejuízos. (CGU, 2017)

**Benefício não financeiro:** benefício que, embora não seja passível de representação monetária, demonstre um impacto positivo na gestão de forma estruturante, tal como melhoria gerencial, melhoria nos controles internos e aprimoramento de normativos e processos, devendo sempre que possível ser quantificado em alguma unidade que não a monetária. (CGU, 2017))

**Causa:** é a razão da diferença entre a condição e o critério. A causa servirá de base para as recomendações propostas.

**Ceticismo profissional:** é a atitude questionadora esperada do(a) profissional de auditoria, que visa a reduzir o risco de não identificar circunstâncias suspeitas, de generalizar em suas conclusões e de usar pressupostos errados na determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidência e da avaliação dos respectivos resultados.

**Condição ou situação encontrada (o que é):** situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria. Pode ser evidenciada de diversas formas, dependendo das técnicas de auditoria empregadas. (CGU, 2017)

**Consultoria:** é atividade de aconselhamento, assessoria, treinamento e serviços relacionados, cuja natureza, prazo e escopo são acordados com o solicitante, devendo abordar assuntos estratégicos da gestão, e se destina a adicionar valor e aperfeiçoar processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos administrativos, sem que o auditor interno pratique nenhuma atividade que se configure como ato de gestão. (Resolução CNJ n. 309/2020)

**Controles internos:** processo que envolve um conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela alta administração, pelos gestores e pelo corpo de servidores e empregados dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados: a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; b) cumprimento das obrigações de *accountability*; c) cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis; e d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos. O estabelecimento de controles internos no âmbito da gestão pública visa essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica. Neste Manual, pode também ser denominado apenas controle ou controle interno. (CGU, 2017)

**Critério de auditoria (o que deveria ser):** a indicação do critério de auditoria reflete como a gestão deve ser. É a norma ou padrão adotado, por intermédio do qual o auditor mede ou valora a condição. As disposições infralegais, como regulamentos e demais atos normativos, que são instrumentos executivos da administração, também são critérios para avaliação dos atos de gestão. Podem ser considerados critérios: jurisprudências, projetos, editais, contratos, acordos, convênios, orientações de órgãos superiores e normatizadores, padrões e indicadores. No caso de auditorias operacionais, podem ser considerados critérios os referenciais aceitos ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas de gestão de outros órgãos e entidades da Administração Pública (*Benchmarking*). Pode-se citar como padrões técnicos e operacionais: economicidade; eficiência; eficácia, custo-benefício; custo-efetividade; satisfação; entre outros. Ao definir critérios, a equipe deve assegurar que eles sejam razoáveis, exequíveis e relevantes para os objetivos da auditoria. (TRF5, 2020)

**Efeito:** é a consequência da diferença constatada pela auditoria entre condição e critério. O efeito indica a gravidade da situação encontrada e determina a intensidade da ação corretiva. (IFB, 2014)

**Evidências:** são informações e dados coletados, analisados e avaliados pelo(a) auditor(a), utilizando as técnicas de auditoria para sustentar os achados e as conclusões do trabalho. Constituem meio de informação ou de prova para fundamentar a opinião da auditoria interna e, ao mesmo tempo, reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável. As evidências devem ter os seguintes atributos: serem suficientes e completas de modo a permitir que terceiros cheguem às conclusões da equipe; serem pertinentes ao tema e diretamente relacionadas com o achado; e serem adequadas e fidedignas, gozando de autenticidade, confiabilidade e exatidão da fonte.

**Gestão de riscos:** atividades coordenadas para dirigir e controlar a organização no que se refere a riscos e oportunidades. (TCU, 2020)

**Gerenciamento de riscos:** processo para identificar, analisar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, para fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização.

**Governança:** combinação de processos e estruturas implantadas pela Alta Administração, para informar, dirigir, administrar e monitorar as atividades da organização, com o intuito de alcançar os seus objetivos. A governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade. (TRF5, 2020)

**Matriz de achados:** documento que organiza e sistematiza os achados, explicitando, para cada um, a situação encontrada, o critério adotado, as causas, os efeitos, as evidências e as propostas de encaminhamento.

**Maturidade da gestão de riscos:** é o grau em que a organização se encontra em relação à adoção e à aplicação da abordagem de gestão de riscos, ou seja, se possui gerenciamento de riscos formalizado, se os princípios, a estrutura e os processos de gestão de riscos existem e estão integrados aos processos de gestão. Esse grau pode variar desde ausência de uma abordagem formal até a existência de gestão de riscos totalmente incorporada às operações. (CGU, 2017)

**Modelo das três linhas:** modelo de gerenciamento de riscos, fomentado internacionalmente, que consiste na atuação coordenada de três camadas do órgão, com a segregação de responsabilidades e funções.

**Monitoramento:** consiste na adoção de ações pela unidade de auditoria interna, a fim de verificar se as medidas implementadas pela Unidade Auditada estão de acordo com as recomendações emitidas pela unidade de auditoria interna ou com o plano de ação acordado e se aquelas medidas foram suficientes para solucionar a situação apontada como inadequada frente aos critérios adotados. À unidade de auditoria interna, portanto, não basta recomendar. Há a necessidade de verificar a efetividade das suas recomendações, o que constitui, a um só tempo, uma forma de a unidade de auditoria interna avaliar a qualidade dos seus trabalhos e também de assegurar que a atividade de Auditoria Interna Governamental contribua efetivamente para o aperfeiçoamento da gestão pública, agregando valor às Unidades Auditadas. Os objetivos da auditoria, portanto, não são atingidos plenamente com a emissão do relatório, mas somente quando a Unidade Auditada implementa as respectivas recomendações e essas são avaliadas como suficientes pela unidade de auditoria interna. (CGU, 2017)

**Nota de auditoria:** documento emitido pela unidade de auditoria interna no decorrer dos exames, não só para identificação de providência a ser adotada imediatamente pela Unidade Auditada, de modo que aguardar a finalização do trabalho para expedir a recomendação necessária poderá resultar em danos aos cidadãos ou à administração pública, sendo que esse registro deverá ser acrescentado posteriormente ao relatório ou a outro documento de comunicação dos resultados dos trabalhos, como também para identificação de falha meramente formal ou de baixa materialidade, que não deva constar no relatório, mas para a qual devam ser adotadas providências para saneamento. (CGU, 2017)

**Papéis de trabalho:** correspondem aos registros dos procedimentos adotados, dos testes realizados, das informações obtidas e das conclusões alcançadas ao longo de todas as etapas do processo de auditoria. Para tanto, podem ser empregados os mais diversos meios de registros, como formulários, folhas, fotos, áudio etc., tanto em papel como em meio digital.

**Teste substantivo:** é o procedimento de auditoria planejado para detectar distorções relevantes no nível de afirmações. Os procedimentos substantivos incluem testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações) e procedimentos analíticos substantivos. (NBC TA 330 - adaptada)

**Programa de auditoria:** consiste em documento que reúne todas as informações levantadas durante a fase de planejamento e se destina, precipuamente, a orientar adequadamente o trabalho da auditoria, ressalvada a possibilidade de complementações quando as circunstâncias justificarem. A utilização criteriosa do Programa de Auditoria permitirá à equipe avaliar, durante os exames de auditoria, a conveniência de ampliar os exames (testes de auditoria) quanto à extensão e/ou à profundidade, caso necessário. (Resolução CNJ n. 309/2020)

**Questões de auditoria:** consistem nos objetivos do trabalho descritos em forma de perguntas. São necessárias para direcionar o trabalho para os resultados que se pretende atingir. (INEP, 2018)

**Recomendações:** as recomendações consistem em ações que a unidade de auditoria interna solicita às Unidades Auditadas que adotem com a finalidade de corrigir falhas, aperfeiçoar processos e trazer melhorias. Não fazem parte dos achados, mas decorrem desses registros e são fundamentais para que a auditoria interna atinja seu propósito de agregar valor à gestão. Em grande medida, o alcance dos objetivos de uma auditoria interna é mensurado por meio dos benefícios obtidos pela gestão com a implementação das recomendações. É imprescindível, portanto, que a unidade de auditoria interna elabore adequadamente as recomendações e realize o seu acompanhamento efetivo, pois, sem ele, não é possível se certificar de que os benefícios decorrentes do trabalho de auditoria foram de fato alcançados. (CGU, 2017)

**Relatório de auditoria:** consiste em documento técnico por meio do qual a unidade de auditoria interna comunica os objetivos do trabalho, a extensão dos testes aplicados, as conclusões obtidas, as recomendações emitidas e os planos de ação propostos. (CGU, 2017)

**Relatório final:** consiste na versão final do relatório e tem como objetivo informar à Gestão acerca das conclusões da auditoria. O relatório final é apresentado após a análise da manifestação do auditado sobre o relatório preliminar. (IFPR, 2021)

**Relatório preliminar:** é o documento formal que apresenta os resultados obtidos a partir da realização da auditoria, sendo emitido quando caracterizada a conveniência de informar antecipadamente o resultado parcial deste trabalho, independente da natureza, com fins de assegurar a oportunidade e tempestividade da tomada de decisões (IFPR, 2021). Antes da emissão do relatório final, a equipe de auditoria deverá elaborar relatório preliminar ou Quadro de Resultados com achados preliminares, os quais devem ser, obrigatoriamente, discutidos com os titulares das unidades auditadas, a quem deve ser assegurada, em tempo hábil, a oportunidade de apresentar esclarecimentos adicionais ou justificativas a respeito dos atos e fatos administrativos sob sua responsabilidade. (Resolução CNJ n. 309/2020)

**Risco:** possibilidade de ocorrer um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos da Unidade auditada. Em geral, o risco é medido em termos de impacto e de probabilidade. (TRF5, 2020)

**Riscos-chave:** riscos estratégicos e riscos operacionais relevantes para o negócio, relacionados aos objetivos-chave da organização. (Referencial básico de gestão de riscos, TCU, 2018)

**Risco de auditoria:** consiste na possibilidade de que a informação ou atividade sujeita a exame contenha erros significativos ou irregularidades e não sejam detectadas na execução da auditoria. Deste modo, é a possibilidade de emitir um relatório de auditoria incorreto por não ter detectado esses erros ou irregularidades significativas que modificariam a opinião expressa no relatório. (CGU, 2017)

**Risco de controle:** risco de que um erro ou classificação indevida materiais que possam constar de uma afirmação não sejam evitados ou detectados tempestivamente pelos controles internos da entidade. (CGU, 2017)

**Risco de detecção:** é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções. (CGU, 2017)

**Risco inerente:** risco a que uma organização está exposta sem considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto. (CGU, 2017)

**Risco residual:** risco a que uma organização está exposta após a implementação de ações gerenciais para o tratamento do risco. (CGU, 2017)

**Segregação de funções:** consiste na separação de funções de tal forma que estejam segregadas entre pessoas diferentes, a fim de reduzir o risco de erros ou de ações inadequadas ou fraudulentas. Geralmente implica dividir as responsabilidades de registro, autorização e aprovação de transações, bem como de manuseio dos ativos relacionados. (CGU, 2017)

**Significância:** conceito que engloba os atributos de relevância, materialidade e risco. A importância relativa de um assunto dentro do contexto no qual está sendo considerado, incluindo fatores quantitativos e qualitativos, tais como: magnitude, natureza, efeito, relevância e impacto. O julgamento profissional auxilia os auditores internos quando se avalia a significância de assuntos dentro do contexto dos objetivos relevantes. (TCU, 2020)

**Sumário executivo (ou resumo):** é um documento independente, cuja finalidade é fornecer uma visão clara e concisa dos objetivos e dos resultados do trabalho, transmitindo de forma eficiente informações relevantes e bem fundamentadas. Por facilitar a apropriação do conteúdo do relatório, é especialmente importante nos relatórios longos, cuja extensão pode desencorajar ou mesmo inviabilizar a sua leitura pela alta administração e pelas demais partes interessadas.

**Técnicas de auditoria:** são os meios utilizados pelo(a) auditor(a) para a realização do trabalho, de forma a assegurar a obtenção de evidências suficientes, pertinentes e satisfatórias sobre qualquer assunto sujeito a seu exame.

**Teste de controle:** é o procedimento de auditoria planejado para avaliar a efetividade operacional dos controles na prevenção ou detecção e correção de distorções relevantes no nível de afirmações. (Fonte: NBC TA 330)

**Unidade auditada:** órgão ou entidade para o qual uma determinada Unidade de Auditoria Interna tem a responsabilidade de contribuir com a gestão, por meio de atividades de avaliação e de consultoria. (TRF5, 2020)

**Unidade de auditoria interna:** unidade responsável pela prestação de serviços independentes e objetivos de avaliação e de consultoria, desenvolvidos para adicionar valor e melhorar as operações da organização e que reúna as prerrogativas de gerenciamento e de operacionalização da atividade de auditoria interna. (TRF5, 2020)

**Universo auditável:** conjunto de objetos de auditoria passíveis de ser priorizados pela Unidade de Auditoria Interna para a elaboração do Plano de Auditoria Interna. (TRF5, 2020)

## Referências bibliográficas

AMAZONAS. Controladoria-Geral do Estado do Amazonas. **Manual de auditoria interna governamental**. Manaus, 2019. Disponível em: < [http://www.cge.am.gov.br/wp-content/uploads/2019/10/Manual\\_de\\_Auditoria\\_Interna\\_Governamental.pdf](http://www.cge.am.gov.br/wp-content/uploads/2019/10/Manual_de_Auditoria_Interna_Governamental.pdf) >. Acesso em: 16/03/2022.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. **Manual de Auditoria Interna**. Salvador, 2017. Disponível em: [https://www.tce.ba.gov.br/files/com\\_cdspublicacaoinstitucional/publicacoes/arquivo/6.-Manual-da-Auditoria-Interna-AUDIT20211130.pdf](https://www.tce.ba.gov.br/files/com_cdspublicacaoinstitucional/publicacoes/arquivo/6.-Manual-da-Auditoria-Interna-AUDIT20211130.pdf). Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Agência Nacional de Aviação Civil. **Manual Teórico do programa de Garantia de Qualidade e Melhoria da Auditoria Interna da Anac**. Disponível em: <https://www.anac.gov.br/assuntos/legislacao/legislacao-1/boletim-de-pessoal/2019/26/anexo-ii-manual-teorico-do-pgqm>. Acesso em 16/03/2022

BRASIL. Agência Nacional de Saúde Suplementar. **Manual de gestão de riscos da Agência Nacional de Saúde Suplementar**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: < <https://www.gov.br/ans/pt-br/arquivos/aceso-a-informacao/transparencia-institucional/gestao-de-riscos/manual-de-gestao-de-riscos-da-ans.pdf> >. Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Conselho Superior da Justiça do Trabalho. **Resolução n. 282, de 26 de fevereiro de 2021**. Aprova o Estatuto de Auditoria Interna da Justiça do Trabalho e o Código de Ética das Unidades de Auditoria Interna da Justiça do Trabalho. Brasília: CSJT, 2021. Disponível em: < [https://juslaboris.tst.jus.br/handle/20.500.12178/182590?locale-attribute=pt\\_BR](https://juslaboris.tst.jus.br/handle/20.500.12178/182590?locale-attribute=pt_BR) >. Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Conselho da Justiça Federal. **Resolução n. 677, de 23 de novembro de 2020**. Dispõe sobre a instituição do Estatuto da Atividade de Auditoria Interna do Conselho e da Justiça Federal de 1º e 2º graus. Brasília: CJF, 2020. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/web/dou/-/resolucao-n-677-cjf-de-23-de-novembro-de-2020-290037000> >. Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Companhia Docas do Rio Grande do Norte – CODERN. **Manual de Auditoria Interna (MAINT)**. Natal, 2020. Disponível em: <https://codern.com.br/wp-content/uploads/2021/03/MN.0202.01-MANUAL-DE-AUDITORIA-INTERNA-MAINT-2%C2%AA-VERS%C3%83O.pdf> Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Companhia Nacional de Abastecimento (Conab). **Manual de Auditoria Interna**. Brasília, 2009. Disponível em: [https://www.conab.gov.br/auditorias/normas-da-audin/item/download/23366\\_35f49efecd0c76377b47367b198f858e](https://www.conab.gov.br/auditorias/normas-da-audin/item/download/23366_35f49efecd0c76377b47367b198f858e). Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Conselho da Justiça Federal. **Estatuto da atividade de auditoria interna do conselho e da justiça federal de primeiro e segundo graus. Resolução n. 620/2020 – CJF.** Brasília, 2020. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/web/dou/-/resolucao-n-677-cjf-de-23-de-novembro-de-2020-290037000> > Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes. **Manual para elaboração de relatórios da auditoria interna do DNIT.** Brasília, 2016. Disponível em: < <https://www.gov.br/dnit/pt-br/composicao/orgaos-vinculados/auditoria/normativos-da-auditoria-interna/manualparaelaboraodere-latriosdaauditoriainternadodnit-1.pdf> >. Acesso em 16/03/2022.

BRASIL. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. **Técnicas de Auditoria Interna Governamental. Módulo 1: considerações iniciais referentes às técnicas de auditoria.** Brasília, 2020. [Apostila]. Disponível em. < <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5146> > Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. **Técnicas de Auditoria Interna Governamental. Módulo 2: Técnicas de obtenção de evidência documental.** Brasília, 2020 [Apostila]. Disponível em. < <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5146> > Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. **Técnicas de Auditoria Interna Governamental. Módulo 3: Técnicas de auditoria interna governamental.** Brasília, 2020 [Apostila]. Disponível em. < <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5146> > Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. **Técnicas de Auditoria Interna Governamental. Módulo 4: Técnicas de obtenção da evidência testemunhal.** Brasília, 2020 [Apostila]. Disponível em. < <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5146> > Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. **Técnicas de Auditoria Interna Governamental. Módulo 5: Técnicas de obtenção da evidência analítica – parte 1.** Brasília, 2020 [Apostila]. Disponível em. < <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5146> > Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. **Técnicas de Auditoria Interna Governamental. Módulo 6: Técnicas de obtenção da evidência analítica – parte 2.** Brasília, 2020 [Apostila]. Disponível em. < <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5146> > Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. **Técnicas de Auditoria Interna Governamental. Módulo 7: Considerações finais referentes às técnicas de auditoria.** Brasília, 2020 [Apostila]. Disponível em. < <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5146> > Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. **Elaboração de relatórios de auditoria. Módulo 1: O relatório de auditoria.** Brasília, 2020 [Apostila]. Disponível em: < <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5172> > . Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. **Elaboração de relatórios de auditoria. Módulo 2: O planejamento do relatório.** Brasília, 2020 [Apostila]. Disponível em: < <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5172> > . Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. **Elaboração de relatórios de auditoria. Módulo 3: O desenvolvimento do relatório.** Brasília, 2020 [Apostila]. Disponível em: < <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5172> > . Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. **Elaboração de relatórios de auditoria. Módulo 4: Recomendações e planos de ação.** Brasília, 2020 [Apostila]. Disponível em: < <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5172> > . Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. **Elaboração de relatórios de auditoria. Módulo 5: A finalização dos relatórios de auditoria e os processos de garantia da qualidade.** Brasília, 2020 [Apostila]. Disponível em: < <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5172> > . Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Ministério da Educação. **Manual de Auditoria Interna do Inep-Audin.** Brasília, 2018. Disponível em: < [https://download.inep.gov.br/download/inep/manual\\_auditoria\\_interna-audin.pdf](https://download.inep.gov.br/download/inep/manual_auditoria_interna-audin.pdf) > . Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Ministério da Educação. **Portaria n. 53, de 18 de março de 2021.** Institui o Programa de Gestão de Melhoria da Qualidade da Atividade de Auditoria Interna da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Capes. Brasília, 2021. Disponível em: < <http://cad.capes.gov.br/ato-administrativo-detalhar?idAtoAdmElastic=6144#anchor> > . Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **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 16/03/2022.

BRASIL. Ministério Público da União. **Manual de Auditoria.** Brasília, 2020. Disponível em: < <https://auditoria.mpu.mp.br/manuais-e-cartilhas/manuais-da-audin-mpu> > . Acesso em 16/03/2022.

BRASIL. Superintendência Nacional de Previdência Complementar. **Portaria n. 919, de 25 de setembro de 2018**. Aprova a revisão do Manual de Auditoria Interna da Superintendência Nacional de Previdência Complementar – Previc. Brasília, 2018. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/orgaos/entidades-vinculadas/autarquias/previc/centrais-de-conteudo/publicacoes/manual-de-auditoria-interna/manual-de-auditoria-interna.pdf>>. Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Manual de Auditoria Interna**. Brasília, 2016. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br/publicacaoainstitucional/index.php/mai/issue/archive>> Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria Operacional**. 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: 16/03/2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria Financeira**. Brasília, 2016. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/manual-de-auditoria-financeira.htm>>. Acesso em 16/03/2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Portaria-TCU n. 74, de 23 de abril de 2020**. Aprova o Manual da Secretaria de Auditoria Interna (Seaud) do Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2020. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F7197623C0171ACA92F310BA1&inline=1>> .> Acesso em: 16/03/2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de amostragem para auditorias**. Brasília, 2002. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecnicas-de-amostragem-para-auditorias.htm>. Acesso em: 16/03/2022

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Auditoria governamental**. Brasília, 2011. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0B277355651D>> Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de pesquisa para auditorias**. Brasília, 2010. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecnica-de-pesquisa-para-auditoria-8A81881F750376EF01755B72650B0805.htm>> . Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de análise de problemas para auditorias**. Brasília, 2013. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A258F9F3BD0158FA063DD92835>>. Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Manual de Auditoria Interna da Justiça Federal da 5ª Região**. Brasília, 2020. Disponível em: [https://arquivos.trf5.jus.br/TRF5/Auditoria\\_Interna\\_Planos\\_de\\_Auditoria/2021/08/09/20210809\\_8EF575\\_Manual\\_de\\_Auditoria\\_Interna\\_da\\_Justica\\_Federal\\_da\\_5\\_Regiao.PDF](https://arquivos.trf5.jus.br/TRF5/Auditoria_Interna_Planos_de_Auditoria/2021/08/09/20210809_8EF575_Manual_de_Auditoria_Interna_da_Justica_Federal_da_5_Regiao.PDF). Acesso em: 16/03/2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Estatuto de Auditoria Interna da Justiça Federal da 1ª Região**. Brasília, 2018. Disponível em: < <https://portal.trf1.jus.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=2C90824F62D5E4DD-0162F33C0CFA029C> > . Acesso em 16/03/2022.

CEARÁ - Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Ceará. Anexo da Portaria n. 39, de 30 de outubro de 2020. Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Estadual, Disponível em: <https://www.cge.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/20/2021/12/Referencial-Tecnico-da-Atividade-de-Auditoria-Interna-do-Poder-Executivo-Estadual.pdf>. Fortaleza, Ceará, Nov.2021. 38p. Acesso em: 16/03/2022.

Comunidade de Prática de Auditoria Interna. **Modelo de manual de boas práticas de auditoria interna**. Brasília, 2012. Disponível em: [https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2021/09/Pempal-Good-Practice-1-1-2\\_revisado-.pdf](https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2021/09/Pempal-Good-Practice-1-1-2_revisado-.pdf). Acesso em 16/03/2022.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Contas do Distrito Federal. **Manual de auditoria e demais fiscalizações: parte geral**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www2.tc.df.gov.br/manual-de-auditoria-e-demais-fiscalizacoes-parte-geral/>. Acesso em 16/03/2022.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. **Manual de Auditoria Interna**. 2017. Vitória, 2017. Disponível em: [https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/2017/06/Manual-auditoria\\_web.pdf](https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/2017/06/Manual-auditoria_web.pdf). Acesso em: 16/03/2022.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Manual de auditoria de conformidade** – Vitória: TCEES, 2015. 173 p. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2021/05/Manual-de-Auditoria-de-Conformidade-do-TCEES-Versao-2.0-fundo-preto.pdf>. Acesso em: 16/03/2022.

Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Auditoria Interna. Aspectos Essenciais para o Conselho de Administração**. São Paulo, 2018. Disponível em: <<https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/23980/Publicacao-IBGCOrienta-AuditoriaInterna%20-%202018.pdf>> Acesso em: 16/03/2022.

Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). **Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade**. 2013. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 16/03/2022.

PARÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Pará. **Manual de Auditoria Interna do Tribunal de Justiça do Estado do Pará**. Belém, ano. <Disponível em: <https://www.tjpa.jus.br/CMSPortal/VisualizarArquivo?idArquivo=12354>>. Acesso em: 16/03/2020.

RIO DE JANEIRO. Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro. **Manual de Auditoria Interna**. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <<http://www.tjrj.jus.br/documents/10136/6327540/MAN-NAI-007-01-REV-0.pdf>>. Acesso em: 16/03/2022.

*The Institute of Internal Auditors*. **Desenvolvendo o plano estratégico de auditoria interna**. Julho de 2012. Disponível em: <<https://www.cjf.jus.br/cjf/unidades/controle-interno/normatizacao/guia-plano-estrategico-da-auditoria-interna-iaa/@download/arquivo>> . Acesso em 16/03/2022.

*The Institute of Internal Auditors*. *International Professional Practices Framework – IPPF*. Jan. 2009. Ed. *Inst of Internal Auditors*; 156p. Florida. US. Disponível em: <https://iiabrazil.org.br/ippf>. Acesso em: 16/03/2022.



