



MANUAL DE AUDITORIA INTERNA

SERVIÇOS DE AVALIAÇÃO

FICHA TÉCNICA

MARCOS JOSÉ ROCHA DOS SANTOS

Governador do Estado de Rondônia

SÉRGIO GONÇALVES DA SILVA

Vice-Governador do Estado de Rondônia

JOSÉ ABRANTES ALVES DE AQUINO

Controlador-Geral do Estado de Rondônia

LUIZ AFONSO FLORIANI

Controlador-Geral Adjunto do Estado de Rondônia

ROSEVAL SERRADO LEITE

Diretor Executivo

JARDYANE PALHANO SANTOS LEMOS

Diretora de Fiscalização e Auditoria Interna

EQUIPE COLABORATIVA

ANDRE LUÍS COLOMBO VIEIRA

Auditor de Controle Interno

BEATRIZ CRISTINA COSTA SANTOS

Chefe de Núcleo de Harmonização de Normas,
Qualidade e Gestão Estratégica

RAPHAEL KOITI IHIDA

Assistente de Controle Interno

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Caminho crítico da auditoria _____	06
Figura 2 - Reflexos da alteração de pessoal nos trabalhos _____	57
Figura 3 - Etapas do planejamento da auditoria _____	60
Figura 4 - Matriz de Riscos do Objeto _____	65
Figura 5 - Estrutura da Matriz de Planejamento _____	74
Figura 6 - Matriz de Achados _____	86
Figura 7 - Avaliação única da probabilidade e impacto ou por item _____	95
Figura 8 - Fluxo de avaliação dos controles internos _____	100

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Aspectos distintivos entre Avaliação, Consultoria e Inspeção _____	06
Tabela 2 - Pontuação magnitude financeira _____	31
Tabela 3 - Pontuação investimento _____	32
Tabela 4 - Pontuação outras fontes _____	34
Tabela 5 - Pontuação do Desempenho Orçamentário do Planejamento (DOP) _____	35
Tabela 6 - Pontuação do Desempenho Orçamentário da Execução. _____	37
Tabela 7 - Pontuação do risco de imagem _____	39
Tabela 8 - Pontuação Impacto social _____	40
Tabela 9 - Pontuação de interesse da gestão. _____	42
Tabela 10 - Pontuação da avaliação externa _____	43
Tabela 11 - Pontuação vinculação ao planejamento estratégico. _____	44
Tabela 12 - Pontuação localização geográfica. _____	45
Tabela 13 - Pontuação lapso temporal _____	46
Tabela 14 - Composição do Nível de Significância. _____	47

LISTA DE TABELAS

Tabela 15 - Estrutura do Plano Anual de Auditoria Interna _____	56
Tabela 16 - Relação NCC x Tipo de teste _____	67
Tabela 17 - Estrutura do Plano Individual de Auditoria Interna _____	76
Tabela 18 - Elementos da execução da auditoria _____	78
Tabela 19 - Confiabilidade da evidência _____	84
Tabela 20 - Estrutura do relatório de auditoria interna _____	87
Tabela 21 - Escala de probabilidades _____	96
Tabela 22 - Escala de impactos no negócio _____	97
Tabela 23 - Escala de impactos operacionais _____	97
Tabela 24 - Escala de impactos na reputação _____	97
Tabela 25 - Escala de impactos de conformidade _____	98
Tabela 26 - Escala de impacto orçamentário _____	98
Tabela 27 - Pesos das categorias de risco _____	96
Tabela 28 - Nível de Risco Inerente (NRI) _____	99
Tabela 29 - Nível de Confiança dos Controles (NCC) _____	101
Tabela 30 - Relação NCC e NRC _____	102



SIGLÁRIO

CGE - Controladoria Geral do Estado de Rondônia

IPPF - International Professional Practices Framework

ISA - International Standards on Auditing

KPA - Key Process Area

NBC TA - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica

NBR ISO - Normas Brasileiras correspondentes ao ISO

NCC - Nível de Confiança dos Controles

NRC - Nível de Risco de Controle

NRDR - Nível de Risco de Distorção Relevante

NRI - Nível de Risco Inerente

PAAI - Plano Anual de Auditoria Interna

PERT - Program Evaluation and Review Technique

PGMQ - Programa de Gestão de Melhoria da Qualidade

TAD - Tempo de Auditoria Disponível

TEA - Tempo Esperado de Auditoria

TEE - Tempo Esperado da Etapa

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	01
1 AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	02
1.1 AVALIAÇÃO	03
1.2 AVALIAÇÃO X CONSULTORIA X INSPEÇÃO	05
2. GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA	07
2.1 ATRIBUIÇÕES DO RESPONSÁVEL PELA CGE	08
2.1.1 ATRIBUIÇÕES RELATIVAS À GESTÃO DE RECURSOS	09
2.2 ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES DA AUDITORIA	10
2.2.1 SUPERVISOR DO TRABALHO	10
2.2.2 COORDENADOR DE EQUIPE	12
2.2.3 MEMBROS DE AUDITORIA	13
2.3 PARTICIPAÇÃO DE PROFISSIONAIS EXTERNOS À CGE	15
2.4 COLABORAÇÃO DE ESPECIALISTAS EXTERNOS À EQUIPE DE AUDITORIA INTERNA	17
2.5 GERENCIAMENTO DE SITUAÇÕES QUE PODEM AFETAR A OBJETIVIDADE	21
2.5.1 SITUAÇÕES COMUNS DE AMEAÇA À OBJETIVIDADE	21
2.5.2 MEDIDAS QUE PODEM REDUZIR AS AMEAÇAS À OBJETIVIDADE	25
2.6 GERENCIAMENTO DAS COMUNICAÇÕES NAS AUDITORIAS INTERNAS	26

SUMÁRIO

3. PLANEJAMENTO DA AUDITORIA INTERNA	28
3.1 PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA	28
3.1.1 DEFINIÇÃO DO UNIVERSO DE AUDITORIA	29
3.1.2 CLASSIFICAÇÃO DAS UNIDADES A SEREM AUDITADAS	29
3.1.2.1 MATERIALIDADE	30
3.1.2.1.1 MATERIALIDADE	31
3.1.2.1.2. INVESTIMENTO (I)	32
3.1.2.1.3. OUTRAS FONTES (OF)	33
3.1.2.2. DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO	35
3.1.2.2.1. PLANEJAMENTO	35
3.1.2.2.2. EXECUÇÃO	37
3.1.2.3. RELEVÂNCIA SOCIAL	38
3.1.2.3.1. RISCO DE IMAGEM	38
3.1.2.3.2. IMPACTO SOCIAL	40
3.1.2.4. RELEVÂNCIA ORGANIZACIONAL	41
3.1.2.4.1. INTERESSE DA GESTÃO	43
3.1.2.4.2. AVALIAÇÃO EXTERNA	43
3.1.2.4.3. VINCULAÇÃO AO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	44
3.1.2.4.4. LOCALIZAÇÃO GEOGRÁFICA	45
3.1.2.5. CRITICIDADE	46
3.1.2.5.1. LAPSO TEMPORAL	46
3.1.2.6. NÍVEIS DE SIGNIFICÂNCIA	47
3.1.3. SELEÇÃO DOS OBJETOS E DEFINIÇÃO DO ESCOPO DO TRABALHO	48

SUMÁRIO

3.1.3.1. CONSULTA AOS STAKEHOLDERS_____	49
3.1.3.2. CONHECIMENTO DA FORÇA DE TRABALHO_____	49
3.1.3.3. CONHECIMENTO DO OBJETO, OBJETIVO E ESCOPO A SER AUDITADO _____	50
3.1.3.4. TEMPO DE AUDITORIA DISPONÍVEL (TAD) X TEMPO ESPERADO DE AUDITORIA (TEA) _____	54
3.1.4. ESTABELECIMENTO DOS RECURSOS EXIGIDOS PARA AUDITORIA _____	54
3.1.5. ELABORAÇÃO DO PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA _____	56
3.1.6. APROVAÇÃO DO PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA _____	57
3.1.7. REVISÃO DAS UNIDADES, OBJETOS E ESCOPO DA AUDITORIA _____	57
3.2. FORMALIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA _____	58
3.3. PLANO INDIVIDUAL DE AUDITORIA INTERNA _____	59
3.3.1. ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DE AUDITORIA _____	60
3.3.2. IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RISCOS _____	63
3.3.3. ESTABELECIMENTO DOS OBJETIVOS E ESCOPO _____	66
3.3.4. ELABORAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO _____	68
3.3.5. REALIZAÇÃO DE TESTES PILOTO E REVISÃO DO PLANO _____	72
3.3.6. ELABORAÇÃO DO PLANO AMOSTRAL _____	72
3.3.7. LEVANTAMENTO DOS RECURSOS NECESSÁRIOS _____	72
3.3.8. CRONOGRAMA DE EXECUÇÃO _____	73
3.3.9. ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO _____	74
3.3.10. ESTRUTURA DO PLANO INDIVIDUAL DE AUDITORIA INTERNA _____	75
3.3.11. APROVAÇÃO DO PLANO INDIVIDUAL DE AUDITORIA INTERNA _____	77

SUMÁRIO

4. EXECUÇÃO DA AUDITORIA INTERNA	78
4.1. <i>COMUNICAÇÃO COM A UNIDADE AUDITADA</i>	78
4.1.1. <i>APRESENTAÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA</i>	79
4.1.2. <i>SOLICITAÇÃO DE INFORMAÇÕES</i>	79
4.1.3. <i>NOTA DE AUDITORIA</i>	80
4.2. <i>OBTENÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS</i>	81
4.2.1. <i>APLICAÇÃO DOS TESTES</i>	81
4.2.2. <i>ANÁLISE E DOCUMENTAÇÃO DAS EVIDÊNCIAS</i>	83
4.2.3. <i>ACHADOS DE AUDITORIA</i>	85
5. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS	86
5.1. <i>RELATÓRIO DE AUDITORIA INTERNA</i>	87
5.2. <i>ENCAMINHAMENTO DAS COMUNICAÇÕES AOS DESTINATÁRIOS</i>	89
5.3. <i>DIVULGAÇÃO DOS RESULTADOS</i>	90
6. ENCERRAMENTO DA AUDITORIA	91
6.1. <i>MONITORAMENTO</i>	91
6.2. <i>ORGANIZAÇÃO E ARMAZENAMENTO DA DOCUMENTAÇÃO</i>	92
<i>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</i>	93
<i>ANEXOS</i>	94

APRESENTAÇÃO

A Controladoria Geral do Estado de Rondônia, **Órgão Central do Sistema de Controle Interno**, tem a missão de zelar pela adequada aplicação dos recursos públicos com transparência, publicidade e participação social, fortalecendo o combate à corrupção.

Nesse sentido, consoante o disposto no **art. 4º, II, do Decreto 23.277/2018**, para o cumprimento das finalidades do Sistema de Controle Interno, a CGE desempenhará, como Órgão Central, a função de auditoria.

A auditoria interna, componente da terceira linha, é uma atividade independente e objetiva de **avaliação e de consultoria**, exercida pela CGE, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações no âmbito do Poder Executivo Estadual.

Buscando a excelência na prestação dos serviços de auditoria interna, agregando valor para o **Poder Executivo Estadual** e para a sociedade rondoniense, a CGE vem se adequando aos principais padrões de auditoria existentes.

Nessa linha, reconhece o caráter mandatário das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (**International Professional Practices Framework – IPPF**) elaboradas pelo Instituto dos Auditores Internos - IIA, incluindo suas normas, princípios fundamentais para a prática profissional de auditoria interna, definição de auditoria interna e código de ética¹.

Vale destacar que, além do IPPF, o **Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM)** para o setor público foi utilizado como referência para elaboração do Manual, o qual destina-se a apresentar orientações técnicas para a atividade de auditoria interna.

[1] KPA 2.5 / 2. Reconhecer o caráter obrigatório da Definição de Auditoria Interna, do Código de Ética e das Normas no Regulamento Interno da auditoria.

1.AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

A Auditoria Interna Governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, estruturada para aprimorar as operações dos órgãos e entidades da Administração Pública Direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo, auxiliando-os na consecução de seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle interno e governança ².

No que se refere ao termo **“governamental”**, cabe destacar que apesar de se assemelhar com a auditoria privada, a auditoria governamental apresenta algumas características próprias como a análise de evidências relativas à utilização dos recursos públicos, a contribuição para a melhoria dos serviços públicos e a atuação com vistas à proteção do patrimônio público.

A **independência e objetividade** são características inerentes à atividade de auditoria e ao auditor ³. A independência está relacionada à realização da auditoria com autonomia, livre de interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na comunicação dos resultados ⁴.

A objetividade, por sua vez, está relacionada à atuação de forma imparcial e isenta, evitando situações de conflito de interesses ou quaisquer outras que afetem a auditoria, de fato ou na aparência, ou comprometam o julgamento profissional do auditor.

Quanto à **avaliação e a consultoria**, ressalta-se que estas são as duas vertentes típicas da atividade de auditoria interna e serão abordadas na seção seguinte. Ademais, a atividade de inspeção, embora não seja uma atividade de auditoria, cumpre papel relevante, visto que contribui para apresentação de respostas efetivas às violações de integridade, atendendo, dessa forma, a uma forte expectativa social.

A abordagem sistemática e disciplinada está intrinsecamente relacionada à realização do trabalho de auditoria metodologicamente estruturado, baseado em normas e padrões técnicos e profissionais e estar suficientemente evidenciado.

[2] IPPF – 2100: A atividade de Auditoria Interna deve avaliar e contribuir para a melhoria dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle da organização, usando uma abordagem sistemática, disciplinada e baseada em riscos. A credibilidade e o valor da Auditoria Interna são aperfeiçoados quando os auditores são proativos, e suas avaliações oferecem novos pontos de vista e consideram o impacto futuro.

[3] IPPF – 1100: A atividade de Auditoria Interna deve ser independente e os auditores internos devem ser objetivos ao executar seus trabalhos.

[4] IPPF – 1110.A1: A atividade de Auditoria Interna deve estar livre de interferências na determinação do escopo da Auditoria Interna, na execução do trabalho e na comunicação dos resultados. O chefe executivo de auditoria deve divulgar tal interferência ao conselho e discutir as consequências.

1.1 AVALIAÇÃO

O serviço de avaliação é uma atividade de auditoria interna que compreende o exame objetivo das evidências com o propósito de fornecer opiniões ou conclusões à organização por meio de uma avaliação independente sobre uma entidade, operação, função, processo, sistema ou outros temas relacionados ao gerenciamento de riscos, controle interno e governança.

As características do objeto de auditoria, bem como os objetivos e a delimitação do escopo do trabalho são determinantes para a definição do tipo de avaliação que será realizado. Ademais, os trabalhos de auditoria podem ter diferentes origens e podem surgir em diferentes momentos no ano.

Nesse sentido, as auditorias podem ser classificadas quanto ao tipo **(conformidade e operacional)**, quanto à origem **(seleção baseada em riscos ou especial)** e quanto ao momento do surgimento **(ordinário e extraordinário)**, conforme destacado abaixo:

QUANTO AO TIPO:

Conformidade ou Compliance: visa à obtenção e à avaliação de evidências para verificar se certas atividades financeiras ou operacionais de um objeto de auditoria selecionado obedecem às condições, às regras e aos regulamentos a ele aplicáveis.

Operacional ou de Desempenho: obtém e avalia evidências a respeito da eficiência e da eficácia das atividades operacionais de um objeto de auditoria, podendo ser este, por exemplo, um órgão ou uma entidade, um departamento, uma política pública, um processo ou uma atividade.

1.1 AVALIAÇÃO

QUANTO A ORIGEM:

Seleção baseada em riscos: tem o intuito de selecionar as unidades e objetos de auditoria levando em consideração os riscos em que eles estão expostos e as prioridades da administração.

Seleção especial: trata-se da seleção de unidades e objetos, derivados de obrigações normativas, solicitação da alta administração, decisões dos órgãos de controle e outras que possuam caráter impositivo.

QUANTO AO MOMENTO DO SURGIMENTO:

Ordinário: representa as auditorias que foram originadas por meio da seleção baseada em riscos ou especial e serão realizadas no exercício a que se refere ao Plano Anual de Auditoria Interna.

Extraordinário: aquelas que não estejam previstas inicialmente no Plano Anual de Auditoria Interna e que surjam no decorrer do exercício, tais como: demandas dos órgãos de controle externo; solicitações de auditoria de órgãos do Poder Executivo Estadual; demandas de grande repercussão na sociedade.

A avaliação é composta basicamente das seguintes etapas: planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento, contudo, é importante ressaltar que não há uma divisão rígida entre elas.

Como exemplos da flexibilidade entre as etapas, pode-se citar: a revisão do planejamento inicial, que pode ocorrer após o início da execução; uso de algumas técnicas de auditoria, que seriam tipicamente utilizadas na etapa de execução, ainda no planejamento, para obter subsídios suficientes para programar um trabalho; e a comunicação de fatos relevantes apurados, diretamente ao auditado, ainda durante a execução da auditoria.

1.2 AVALIAÇÃO X CONSULTORIA X INSPEÇÃO

A principal diferença entre a avaliação, consultoria e inspeção consiste na origem da demanda. Em regra, os serviços de avaliação são realizados por meio de um planejamento baseado em riscos. As consultorias são predominantemente demandadas pela alta administração da unidade. Por outro lado, as inspeções comumente são originadas de denúncias ou suspeitas de irregularidades ou impropriedades.

Outro fator para distinguir as abordagens é a natureza da demanda. A avaliação, em muitos casos, visa primeiramente a identificar o problema para, em momento posterior, buscar as soluções.

Nos trabalhos de consultoria, como normalmente o problema já foi identificado pelo gestor, de modo geral, o foco recai diretamente sobre a solução. No caso das inspeções, geralmente o problema também está identificado, mas o foco é na verificação das causas e apuração dos responsáveis.

Vale ressaltar que embora existam distinções entre esses trabalhos, algumas vezes, os serviços chegam a se confundir. Como exemplo, pode-se citar a emissão de recomendações estruturantes em resposta a fragilidades encontradas nos controles da Unidade Auditada por meio de um trabalho de avaliação. Nesse caso, pode ser necessário que os auditores prestem esclarecimentos e, eventualmente, até promovam capacitação sobre o objeto da recomendação.

Para fins didáticos, alguns aspectos distintos entre os serviços de avaliação, consultoria e inspeção são apresentados de forma resumida no quadro a seguir.

1.2 AVALIAÇÃO X CONSULTORIA X INSPEÇÃO

Tabela 1 - Aspectos distintivos entre Avaliação, Consultoria e Inspeção

CARACTERÍSTICA	AVALIAÇÃO	CONSULTORIA	INSPEÇÃO
ORIGEM	Seleção baseada em riscos (regra)	Solicitação da administração (regra)	Denúncia ou suspeitas (regra)
OBJETIVO	Fornecer uma avaliação independente	Fornecer assessoramento, facilitação e treinamento	Identificar erros ou falhas, levantar informações, apurar fatos
ESCOPO	Sistema de controle interno	Sistema de controle interno	Transações
ABORDAGEM	Principalmente testes de controle	Basicamente testes de controle	Basicamente testes substantivos
REPORTE	Aspectos positivos e negativos relevantes (formato padronizado)	Aspectos positivos e negativos relevantes (formato acordado com o solicitante)	Erros são comunicados
TIPO DE RELAÇÃO	Construtiva	Construtiva	Contraditória / interrogativa
PROPÓSITO	Agregar e proteger valor	Agregar e proteger valor	Responsabilizar / recuperar dano

Fonte: elaborado pela equipe

2. GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA

A atividade de auditoria interna deve ser desenvolvida de forma que CGE adicione valor às Unidades Auditadas sob sua responsabilidade, fomentando a melhoria dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão.

Para que alcance essas finalidades, faz-se necessário que o responsável pela CGE gerencie de forma eficaz tanto as atividades de auditoria quanto os membros de auditoria, os quais, por sua vez, também devem assumir suas responsabilidades nesse processo.

2.1 ATRIBUIÇÕES DO RESPONSÁVEL PELA CGE

Além de administrar a CGE, de forma que ela alcance sua finalidade, atenda aos normativos e que os auditores internos atuem em conformidade com os princípios e requisitos éticos, são atribuições do responsável pela CGE:

ATRIBUIÇÕES GERAIS:

- a)** Compartilhar informações e coordenar as atividades da unidade com outras instâncias prestadoras de serviços de auditoria;
- b)** Gerenciar de forma eficaz a atividade de auditoria interna, de forma que os resultados desses trabalhos contribuam para a melhoria dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada⁶;
- c)** Aprovar, em conjunto com o Comitê Interno de Governança (CIG) da CGE, o Plano Anual de Auditoria Interna para validar as prioridades da auditoria interna⁷, levando em consideração as expectativas da alta administração, do conselho e de outros stakeholders em relação aos trabalhos de auditoria⁸.

[6] IPPF – 2000: O chefe executivo de auditoria deve gerenciar de forma eficaz a atividade de Auditoria Interna, para garantir que agregue valor à organização.

[7] IPPF – 2010: O chefe executivo de auditoria deve estabelecer um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da atividade de Auditoria Interna, de forma consistente com as metas da organização.

[8] IPPF – 2010.A2: O chefe executivo de auditoria deve identificar e considerar as expectativas da alta administração, do conselho e de outros stakeholders em relação às opiniões e outras conclusões da Auditoria Interna.

2.1 ATRIBUIÇÕES DO RESPONSÁVEL PELA CGE

d) Liderar a gestão da qualidade⁹

e) Comunicar à alta administração, ao conselho da unidade auditada (se houver)¹⁰ e aos demais stakeholders:

e.1.o desempenho da atividade de auditoria interna governamental;

e.2.os resultados do Programa de Gestão de Melhoria da Qualidade - PGMQ;

f) Estabelecer políticas e procedimentos para orientar a atividade de auditoria interna;¹¹

g) Comunicar a informação correta a todas as partes que tenham recebido comunicação final, emitida pela CGE, que contenha erro ou omissão significativa, e providenciar para que a versão anteriormente publicada seja atualizada;

h) Discutir com o conselho da unidade auditada, se houver, ou com a alta administração os casos em que a CGE concluir que a Unidade Auditada aceitou um nível de risco que pode ser inaceitável para a organização;

i) Gerenciar as ameaças à autonomia técnica e à objetividade.

ATRIBUIÇÕES RELATIVAS À SUPERVISÃO:

j) Responsabilizar-se pela supervisão dos trabalhos, a qual poderá ser delegada, sem prejuízo de sua responsabilidade;

k) Estabelecer políticas e procedimentos destinados a assegurar que a supervisão seja realizada e documentada, em todas as etapas dos trabalhos, com a finalidade de assegurar o atingimento dos objetivos, a qualidade dos produtos e a consistência das opiniões emitidas.

[09] IPPF – 1300: O chefe executivo de auditoria deve desenvolver e manter um programa de avaliação e melhoria da qualidade que cubra todos os aspectos da atividade de Auditoria Interna.

[10] IPPF – 1300: O chefe executivo de auditoria deve desenvolver e manter um programa de avaliação e melhoria da qualidade que cubra todos os aspectos da atividade de Auditoria Interna.[10] IPPF – 1111: O chefe executivo de auditoria deve se comunicar e interagir diretamente com o conselho.

[11] IPPF – 2040: O chefe executivo de auditoria deve estabelecer políticas e procedimentos para orientar a atividade de Auditoria Interna.

2.1.1 ATRIBUIÇÕES RELATIVAS À GESTÃO DE RECURSOS

Cabe ao responsável pela CGE estabelecer um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da auditoria e zelar pela adequação e disponibilidade dos recursos necessários **(humanos, financeiros e tecnológicos)** para o cumprimento do Plano de Auditoria Interna¹². Para isso, ele deve:

a) Designar, para cada trabalho, equipe composta por membros de auditoria que possuam, coletivamente, a proficiência necessária para realizar a auditoria com êxito;

b) Identificar deficiências e lacunas e buscar supri-las por meio de ações como:

b.1. viabilização de treinamento no trabalho;

b.2. estímulo à participação em conferências e seminários, tendo em vista o desenvolvimento profissional e a atualização de conhecimentos dos auditores;

b.3. solicitação, quando necessário, de opinião técnica especializada por meio de prestadores de serviço externos à CGE, conforme seção 2.3 e 2.4.

No momento da construção e atualização dos instrumentos de orçamento da CGE, cabe ao seu responsável apresentar os recursos necessários para atividade de auditoria interna¹³, comunicando eventuais consequências da limitação desses recursos¹⁴.

[12] IPPF – 2023: O chefe executivo de auditoria deve assegurar que os recursos de Auditoria Interna sejam apropriados, suficientes e aplicados de forma eficaz para o cumprimento do plano aprovado.

[13] KPA 2.7 / 2. Estabelecer um orçamento realista para as atividades e para os recursos identificados como necessários no plano de negócio da atividade de AI, considerando os custos fixos e variáveis.

[14] IPPF – 2020: O chefe executivo de auditoria deve comunicar os planos e requisitos de recursos da atividade de Auditoria Interna, incluindo mudanças intermediárias significantes, à alta administração e ao conselho para revisão e aprovação. O chefe executivo de auditoria também deve comunicar o impacto das limitações de recursos.

2.2 ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES DA AUDITORIA

2.2.1 SUPERVISOR DO TRABALHO

A supervisão tem como finalidade assegurar o atingimento dos objetivos do trabalho e a qualidade dos produtos¹⁵. Esse papel cabe ao responsável pela Diretoria de Fiscalização e Auditoria Interna da CGE, em relação aos serviços de avaliação.

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

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

Atribuições relativas à função de supervisão dos trabalhos geralmente compreendem:

- a)** Definir a equipe de auditoria, de forma a garantir a proficiência coletiva;
- b)** Indicar o coordenador de equipe;
- c)** Garantir que a auditoria seja realizada de acordo com as normas e práticas de auditoria aplicáveis;
- d)** Interagir com a equipe e instruí-la, durante todo o trabalho de auditoria, inclusive na fase de planejamento, promovendo oportunidades de desenvolvimento dos auditores;
- e)** Em conjunto com a equipe e o coordenador, elaborar cronograma para o trabalho de auditoria e zelar pelo seu cumprimento;
- f)** Conduzir a elaboração do programa de trabalho, promovendo a participação e a interação da equipe de auditoria;

[15] IPPF – 2340: Os trabalhos de auditoria devem ser devidamente supervisionados, para assegurar que os objetivos sejam atingidos, que a qualidade seja garantida e que a equipe seja desenvolvida.

2.2.1 SUPERVISOR DO TRABALHO

- g)** Aprovar o programa de trabalho e autorizar eventuais alterações;
- h)** Garantir o cumprimento do programa de trabalho e o alcance dos objetivos;
- i)** Confirmar se as evidências suportam os achados, as conclusões e as recomendações elaboradas pela equipe;
- j)** Revisar os papéis de trabalho e certificar-se de que foram devidamente elaborados e de que sustentam os achados e as conclusões alcançadas pela equipe;
- k)** Assegurar a qualidade dos produtos e das comunicações e, se necessário, solicitar aos membros de auditoria evidências adicionais ou esclarecimentos;
- l)** Sempre que possível, conduzir as reuniões de abertura e as que tenham como finalidade discutir os achados e as possíveis soluções com os representantes da Unidade Auditada;
- m)** Manter a confidencialidade e a segurança de informações, dados, documentos e registros;
- n)** Garantir que haja evidências da realização do trabalho de supervisão.

2.2.2 COORDENADOR DE EQUIPE

O coordenador de equipe é um membro de auditoria, em geral, mais experiente, e que possui perfil e competência profissional adequados para auxiliar na realização dos trabalhos em conformidade com os padrões e os requisitos de qualidade estabelecidos. Adicionalmente, atua como facilitador da interação da CGE com a Unidade Auditada durante o trabalho de auditoria. Atribuições relativas à função de coordenação dos trabalhos geralmente compreendem, além daquelas relativas aos membros de auditoria:

- a)** Auxiliar na elaboração do cronograma de atividades e zelar pelo seu cumprimento;
- b)** Liderar a execução do trabalho, de forma a garantir o cumprimento do planejamento;
- c)** Participar da elaboração do programa de trabalho e, quando necessário, apresentar sugestões de alterações do planejamento ao supervisor;
- d)** Manter interlocução com a Unidade Auditada e atender aos seus servidores/funcionários e dirigentes, sobretudo para esclarecer o conteúdo de documentos emitidos durante o trabalho de auditoria;
- e)** Assegurar-se de que os documentos de comunicação da CGE com a Unidade Auditada atendam aos parâmetros contidos neste documento e nos demais normativos aplicáveis;
- f)** Acompanhar os integrantes da equipe de auditoria na aplicação de testes que demandem interação com os gestores ou servidores/funcionários da Unidade Auditada, tais como entrevistas ou aplicações de questionários;
- g)** Solicitar a intervenção do supervisor sempre que esta seja necessária para assegurar o cumprimento das normas e das orientações, e a segurança da equipe e solução de eventuais conflitos.

2.2.3 MEMBROS DE AUDITORIA

Os membros de auditoria são os servidores de carreira, da Controladoria-Geral do Estado e de unidades da Administração Indireta que possuam estrutura de auditoria interna própria, e exerçam tipicamente atividades de auditoria interna. Esses servidores possuem as seguintes atribuições¹⁶:

- a)** Executar o trabalho de acordo com as normas e práticas de auditoria aplicáveis;
- b)** Ter uma atitude imparcial e isenta, bem como evitar qualquer conflito de interesses¹⁷ ;
- c)** Observar as orientações do supervisor e do coordenador de equipe;
- d)** Em conjunto com o coordenador e o supervisor, elaborar cronograma para o trabalho de auditoria;
- e)** Participar da elaboração do programa de trabalho;
- f)** Executar as atividades com proficiência e zelo profissional devido, observando-se o planejamento realizado ¹⁸;
- g)** Coletar e analisar informações relevantes e precisas por meio de procedimentos e técnicas de auditoria apropriados;
- h)** Elaborar os documentos de comunicação com a Unidade Auditada e submetê-los à avaliação do coordenador de equipe;
- i)** Assegurar a suficiência e a adequação das evidências de auditoria para apoiar achados, recomendações e conclusões da auditoria;
- j)** Registrar as atividades realizadas em papéis de trabalho, conforme políticas e orientações estabelecidas pela CGE;

[16] KPA 2.2 / 2. Identificar e definir as tarefas específicas de auditoria a serem realizadas

[17] IPPF - 1120: Os auditores internos devem ter uma atitude imparcial e isenta, e evitar qualquer conflito de interesses.

[18] IPPF – 1200: Os trabalhos de auditoria devem ser executados com proficiência e zelo profissional devido.

2.2.3 MEMBROS DE AUDITORIA

- k)** Manter a confidencialidade e a segurança de informações, dados, documentos e registros;
- l)** Comunicar quaisquer achados críticos ou potencialmente significativos ao coordenador ou ao supervisor do trabalho em tempo hábil;
- m)** Quando houver limitação do trabalho, comunicar o fato, de imediato, ao coordenador ou ao supervisor do trabalho.

Vale ressaltar que o exercício do zelo profissional pelo membro de auditoria não é absoluto, ou seja, não é livre de falhas. Contudo espera-se do membro uma conduta razoavelmente prudente e competente¹⁹.

Nesse sentido, a equipe de auditoria deverá exercer o zelo profissional, ao considerar²⁰:

- A extensão de trabalho necessário para alcançar os objetivos do trabalho de auditoria;
- A relativa complexidade, materialidade ou significância das questões às quais os procedimentos de avaliação são aplicados;
- A adequação e a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controle;
- A probabilidade de erros, fraudes ou não conformidades significantes;
- O custo da avaliação em relação aos potenciais benefícios; e
- A utilização da auditoria baseada em tecnologia e outras técnicas de análise de dados²¹.

[19] IPPF – 1220: Os auditores internos devem empregar o zelo e as habilidades esperados de um auditor interno razoavelmente prudente e competente. O zelo profissional devido não implica infalibilidade.

[20] IPPF – 1220.A1: Os auditores internos devem exercer o zelo profissional devido, ao considerar: A extensão de trabalho necessária para alcançar os objetivos do trabalho de auditoria; A relativa complexidade, materialidade ou significância das questões às quais os procedimentos de avaliação são aplicados ;A adequação e a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controle; A probabilidade de erros, fraudes ou não conformidades significantes; O custo da avaliação em relação aos potenciais benefícios.

[21] IPPF – 1220.A2: No exercício do zelo profissional devido, os auditores internos devem considerar a utilização da auditoria baseada em tecnologia e de outras técnicas de análise de dados.

2.3 PARTICIPAÇÃO DE PROFISSIONAIS EXTERNOS À CGE

Os trabalhos de auditoria interna governamental são realizados pelos servidores da própria CGE da seguinte forma:

- a) **Centralizada:** executada exclusivamente por servidores CGE lotados no Órgão Central Sistema de Controle Interno;
- b) **Descentralizada:** executada exclusivamente por servidores da CGE atuando em outra Unidade Gestora do Poder Executivo Estadual, exercendo funções de auditoria interna;
- c) **Integrada:** executada conjuntamente por servidores da CGE em exercício no Órgão Central e dos servidores da CGE que estão atuando em outra Unidade Gestora do Poder Executivo Estadual, exercendo funções de auditoria interna.

No entanto, para assegurar que estejam presentes as competências coletivas da equipe necessárias à realização dos trabalhos; para promover o aprendizado e a troca de experiências, capazes de proporcionar o fortalecimento recíproco entre unidades da Administração Pública; e para evitar a duplicação de esforços, o responsável pela CGE poderá contar com a participação de profissionais externos à Unidade de Auditoria Interna.

Essa participação poderá ocorrer das seguintes formas:

- a) **Compartilhada:** coordenada pela CGE com o auxílio de órgãos/instituições públicas ou privada;
- b) **Cooperada:** coordenada por órgão que não pertence ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual;
- c) **Terceirizada:** execução indireta terceirizada será executada por instituições privadas, ou seja, pelas denominadas empresas de auditoria externa ou independente.

2.4 COLABORAÇÃO DE ESPECIALISTAS EXTERNOS À EQUIPE DE AUDITORIA INTERNA

Um prestador de serviços externo é um profissional ou organização, sem vínculo direto com a equipe de auditoria, que detenha conhecimento, habilidade e experiência em algum tema específico necessário para o desenvolvimento de trabalhos de auditoria, tais como:

- a)** avaliações de ativos, como imóveis, investimentos complexos, joias/pedras preciosas, obras de arte;
- b)** cálculos atuariais de obrigações com benefícios de funcionários;
- c)** fusões e aquisições;
- d)** investigações de fraude e segurança;
- e)** interpretação de requisitos legais, regulatórios ou técnicos;
- f)** mensuração de condições físicas e/ou quantidades de ativos, como petróleo ou outros tipos de reservas minerais;
- g)** mensuração de trabalho concluído e a ser concluído de contratos em andamento;
- h)** avaliações relacionadas à tecnologia da informação.

São exemplos desses colaboradores externos: advogados, atuários, engenheiros, especialistas ambientais, especialistas em segurança, estatísticos, geólogos, investigadores de fraudes, profissionais da área de tecnologia da informação e empresas prestadoras de serviço nessas áreas.

2.4 COLABORAÇÃO DE ESPECIALISTAS EXTERNOS À EQUIPE DE AUDITORIA INTERNA

Nas atividades de auditoria interna governamental do Poder Executivo Estadual, esses especialistas podem ser oriundos:

- a)** da própria CGE: é possível convidar um profissional da área de tecnologia da informação, por exemplo, para apoiar um trabalho de auditoria;
- b)** de outros órgãos/entidades públicos: tendo em vista a necessidade de racionalização de recursos públicos, a utilização de prestadores de órgãos ou de entidades públicas deve ser a opção preferencial. Nesse caso, cabe à CGE contatar os responsáveis por essas organizações e estabelecer formalmente a parceria necessária;
- c)** da esfera privada: nas situações em que houver a impossibilidade de estabelecimento de parcerias na esfera pública, podem ser utilizados, como colaboradores, especialistas da esfera privada. Nesses casos, a CGE deve observar as regras próprias de licitação e contratos da organização à qual pertence.

Para utilizar os serviços de prestador externo, o responsável pela CGE precisa avaliar as competências desse especialista em relação ao trabalho a ser realizado, considerando aspectos importantes, tais como:

- a)** certificação/formação/licença profissional e/ou outro reconhecimento de sua competência no tema que será objeto de seus serviços;
- b)** formação acadêmica e treinamentos recebidos que estejam relacionados com o tema em questão;
- c)** experiência no tipo de trabalho a ser realizado;
- d)** filiação em organização profissional apropriada.

2.4 COLABORAÇÃO DE ESPECIALISTAS EXTERNOS À EQUIPE DE AUDITORIA INTERNA

Outro aspecto fundamental é que haja garantia de objetividade por parte do prestador de serviços externo. Dessa forma, devem ser consideradas as seguintes possibilidades de conflito de interesses, entre outras:

- a)** compensações, incentivos ou punições que possa vir a receber;
- b)** interesses financeiros;
- c)** relação pessoal ou profissional com os servidores dos setores do órgão ou entidade auditada ou com o objeto do trabalho que prejudiquem a objetividade e outros serviços que o especialista possa estar prestando à mesma organização incompatíveis com aquele que desenvolverá no âmbito do trabalho de auditoria.

A responsabilidade dos auditores da CGE em relação ao trabalho não é reduzida pela colaboração de prestadores de serviços externos, e os cuidados que devem ser adotados antes de se aceitar a opinião do especialista devem ser tanto maiores quanto maiores forem os riscos ou a significância do objeto avaliado²².

Para que a opinião dos especialistas seja utilizada pelos auditores internos governamentais, quer como subsídio para o desenvolvimento das etapas do trabalho, quer como evidência para os achados de auditoria, é necessário que a CGE:

- a)** garanta que o trabalho do colaborador externo seja planejado, documentado e supervisionado;
- b)** avalie se o trabalho foi realizado de acordo com os critérios predefinidos e com aqueles constantes do PGMQ;

[22] IPPF – 2070: Quando um prestador externo de serviços atua como a atividade de Auditoria Interna, o prestador deve manter a organização ciente de que a organização continua responsável por manter uma atividade de Auditoria Interna eficaz.

2.4 COLABORAÇÃO DE ESPECIALISTAS EXTERNOS À EQUIPE DE AUDITORIA INTERNA

- c)** verifique se a opinião e as evidências apresentadas são apropriadas e suficientes e se passam pelo crivo da razoabilidade;
- d)** decida sobre a necessidade de realizar testes adicionais.

Para assegurar que os especialistas contribuam efetivamente para o desenvolvimento dos trabalhos, a CGE deve emitir termo de confidencialidade e objetividade específico para a atividade a ser desenvolvida. Esse termo deve ser subscrito pelo especialista, o qual deverá se comprometer:

- a)** com o cumprimento dos preceitos específicos que estejam sendo acordados para o referido trabalho;
- b)** com o cumprimento dos preceitos deste manual, e de outras normas e códigos de ética pertinentes, inclusive quanto à inexistência de conflitos de interesses impeditivos de sua atuação imparcial e objetiva no referido trabalho;
- c)** a manter em sigilo as informações que tiver acesso na realização das atividades que lhe serão atribuídas.

Antes de iniciar o trabalho, é importante também que a CGE obtenha do colaborador externo autorização para utilizar e divulgar a sua opinião.

2.5 GERENCIAMENTO DE SITUAÇÕES QUE PODEM AFETAR A OBJETIVIDADE

As situações que podem prejudicar a objetividade devem ser gerenciadas tanto no nível organizacional quanto no nível individual. Devem, portanto, ser consideradas e avaliadas pelo responsável pela CGE e pelos próprios membros de auditoria.

Assim sendo, se o responsável pela CGE identificar situações de ameaças à objetividade em relação aos membros de auditoria inicialmente indicado para compor a equipe de auditoria ou para supervisionar determinado trabalho, deve substituí-lo por outro que não tenha restrições de atuação. Não obstante, se situações de ameaça existirem, porém não forem identificadas pelo responsável pela CGE, cabe ao membro de auditoria, ao obter conhecimento preliminar do objeto do trabalho para o qual foi designado, declarar-se formalmente impedido para realizá-lo²³.

Os procedimentos de substituição do membro de auditoria, pelo responsável pela CGE, ou a declaração de impedimento, pelo próprio membro de auditoria, devem ser adotados também em caso de a ameaça à objetividade surgir durante a realização dos trabalhos de auditoria.

2.5.1 SITUAÇÕES COMUNS DE AMEAÇA À OBJETIVIDADE

As situações mais comuns de ameaça à objetividade do trabalho do membro de auditoria são as seguintes:

Pressão externa: algumas vezes o auditor pode perceber uma excessiva expectativa em relação aos seus achados: ora para que realize grandes descobertas, ora para que não se detenha sobre itens suspeitos. Outras vezes a expectativa é de que realize as tarefas exatamente da mesma forma como sempre foram feitas anteriormente, sem quaisquer inovações. Essa expectativa pode provir de auditores externos, de reguladores, da própria Unidade Auditada ou, por vezes, dos próprios componentes da equipe de auditoria.

(23) IPPF – 1130: Caso a independência ou a objetividade seja prejudicada de fato ou aparentemente, os detalhes de tal prejuízo devem ser divulgados às partes apropriadas. A natureza da divulgação dependerá do tipo de prejuízo.

2.5.1 SITUAÇÕES COMUNS DE AMEAÇA À OBJETIVIDADE

Interesse econômico no desempenho da organização: os membros de auditoria podem ter receio de que achados significantes, como a descoberta de atos ilegais, possam prejudicar o futuro da organização e, portanto, os seus próprios interesses como servidores/funcionários, ou outros interesses financeiros, como é o caso dos auditores de sociedades de economia mista detentores de ações da organização negociadas em bolsas de valores.

Envolvimento anterior com o objeto de auditoria: os membros de auditoria podem ter atuado, antes de compor o quadro funcional da CGE, nas áreas de gestão da Unidade Auditada, e terem sido responsáveis ou participado das atividades a serem auditadas. Podem ainda ter tido outros vínculos profissionais com as atividades, seja por meio de comércio, seja por meio de prestação de serviço.

Relacionamento pessoal: os membros de auditoria a serem designados não devem ter vínculos de amizade ou de parentesco (quando parentes em linha reta, colateral ou por afinidade, até o terceiro grau) com o responsável ou com algum servidor/funcionário que atue diretamente com o objeto da auditoria. Em situações como essa, os auditores podem se sentir tentados a não evidenciar, suavizar ou atrasar a comunicação de achados de auditoria, para evitar comprometer o amigo ou parente.

Familiaridade: essa ameaça pode surgir em decorrência de um relacionamento de longo prazo do membro de auditoria com o responsável pelo objeto de auditoria. Pode levar à perda da objetividade durante o trabalho, fazendo com que ele faça um pré-julgamento com base em problemas prévios ou em casos de sucessos anteriores, e que assuma um posicionamento consistente com o pré-julgamento, e não com a situação objetiva que está auditando.

2.5.1 SITUAÇÕES COMUNS DE AMEAÇA À OBJETIVIDADE

Preconceito cultural, étnico ou de gênero: se os membros de auditoria possuírem preconceitos em relação a práticas ou costumes diferentes dos seus, a determinado grupo étnico ou a um gênero específico, podem ter sua objetividade comprometida ao auditar um objeto de auditoria gerenciado ou composto por servidores/funcionários que se enquadrem nessas condições. Nesse caso, os auditores podem assumir, indevidamente, posturas excessivamente críticas, não condizentes com a realidade.

Inclinações cognitivas: muitas vezes o membro de auditoria possui uma inclinação, mesmo que inconsciente, em interpretar informações. Se a perspectiva adotada é muito crítica, o auditor pode ignorar informações positivas. Da mesma forma, se adotar uma posição favorável e positiva, pode deixar de considerar informações negativas. Nesses casos, é comum que haja certas noções pré-concebidas, as quais o impelem a ver evidências que confirmam tais noções.

Revisão dos próprios trabalhos: essa ameaça pode surgir quando um membro de auditoria atua sobre um objeto já auditado por ele anteriormente. Nessas situações, ao realizar trabalhos de auditoria posteriores, o auditor pode se tornar menos crítico ou menos atento a erros ou deficiências. Ocorre, por exemplo, quando audita uma política, uma área ou um setor repetidas vezes ou por anos consecutivos.

Ameaça de intimidação: ocorre quando um auditor interno é impedido de agir objetivamente devido a ameaças, a pressão psicológica ou a constrangimento, de forma aberta ou velada, por responsáveis pelo objeto de auditoria ou por outras partes interessadas.

2.5.1 SITUAÇÕES COMUNS DE AMEAÇA À OBJETIVIDADE

Preconceito cultural, étnico ou de gênero: se os membros de auditoria possuírem preconceitos em relação a práticas ou costumes diferentes dos seus, a determinado grupo étnico ou a um gênero específico, podem ter sua objetividade comprometida ao auditar um objeto de auditoria gerenciado ou composto por servidores/funcionários que se enquadrem nessas condições. Nesse caso, os auditores podem assumir, indevidamente, posturas excessivamente críticas, não condizentes com a realidade.

Inclinações cognitivas: muitas vezes o membro de auditoria possui uma inclinação, mesmo que inconsciente, em interpretar informações. Se a perspectiva adotada é muito crítica, o auditor pode ignorar informações positivas. Da mesma forma, se adotar uma posição favorável e positiva, pode deixar de considerar informações negativas. Nesses casos, é comum que haja certas noções pré-concebidas, as quais o impelem a ver evidências que confirmam tais noções.

Revisão dos próprios trabalhos: essa ameaça pode surgir quando um membro de auditoria atua sobre um objeto já auditado por ele anteriormente. Nessas situações, ao realizar trabalhos de auditoria posteriores, o auditor pode se tornar menos crítico ou menos atento a erros ou deficiências. Ocorre, por exemplo, quando audita uma política, uma área ou um setor repetidas vezes ou por anos consecutivos.

Ameaça de intimidação: ocorre quando um auditor interno é impedido de agir objetivamente devido a ameaças, a pressão psicológica ou a constrangimento, de forma aberta ou velada, por responsáveis pelo objeto de auditoria ou por outras partes interessadas.

Conduta tendenciosa: surge quando os auditores internos governamentais agem tendenciosamente em favor ou contra o responsável pelo objeto de auditoria ou a algum servidor ou funcionário que atue diretamente com o objeto auditado.

2.5.2 MEDIDAS QUE PODEM REDUZIR AS AMEAÇAS À OBJETIVIDADE

Para evitar a ameaça decorrente de envolvimento anterior com o objeto de auditoria, de relacionamento pessoal e de familiaridade, é necessário que os membros de auditoria não participem de trabalhos nessas atividades por um período mínimo de 48 meses após o término do vínculo²⁴.

Vale ressaltar que esses membros de auditoria podem realizar serviços de avaliação onde anteriormente tenham prestado um serviço de consultoria, desde que a consultoria não tenha prejudicado a objetividade do membro e esta seja gerenciada adequadamente²⁵.

Além dessa medida, há outras que podem ser adotadas com a finalidade de impedir ou evitar que a objetividade dos membros de auditoria seja prejudicada. Entre elas, encontram-se:

- a)** promoção de ambiente em que as ações e atitudes objetivas sejam valorizadas, e as inclinações e preconceitos sejam desaprovados, com possível impacto em avaliações e promoções;
- b)** inclusão de membro na equipe com ponto de vista diferente dos demais;
- c)** estabelecimento de rodízio dos membros de auditoria em relação aos objetos a serem auditados. Nesse caso, é importante não confundir o objeto auditado com a Unidade Auditada, pois esta pode possuir uma ampla gama de objetos de auditoria. O rodízio deve ser estabelecido de acordo com os recursos de pessoal disponíveis na CGE, estabelecendo-se prazo máximo de permanência (auditando um mesmo objeto) e prazo mínimo de quarentena (afastamento).

[24] IPPF – 1130.A1: Os auditores internos devem evitar avaliar operações específicas pelas quais tenham sido responsáveis anteriormente. Presume-se que a objetividade esteja prejudicada se um auditor interno prestar serviços de avaliação de uma atividade pela qual tenha sido responsável durante o ano anterior.

[25] IPPF – 1130.A3: A atividade de Auditoria Interna pode prestar serviços de avaliação onde anteriormente tenha executado serviços de consultoria, desde que a natureza da consultoria não tenha prejudicado a objetividade e que a objetividade individual seja gerenciada ao designar recursos ao trabalho de auditoria.

2.5.2 MEDIDAS QUE PODEM REDUZIR AS AMEAÇAS À OBJETIVIDADE

- d)** treinamento sobre métodos, abordagens e ameaças à objetividade;
- e)** supervisão próxima e atuante;
- f)** revisão cuidadosa dos trabalhos;
- g)** avaliação de qualidade.

É fundamental que, não apenas o responsável pela CGE, mas todos os membros de auditoria sejam capazes de identificar as situações aqui descritas, em trabalhos de qualquer natureza, e busquem adotar providências para minimizar seus efeitos.

2.6 GERENCIAMENTO DAS COMUNICAÇÕES NAS AUDITORIAS INTERNAS

Os integrantes da equipe de auditoria dedicam a maior parte de seu tempo interagindo entre si e com outras partes envolvidas no processo de auditoria, tanto internas quanto externas à CGE.

No que tange às comunicações internas, elas podem ocorrer entre os membros da equipe de auditoria, entre a equipe e seu coordenador, entre a equipe e seu supervisor. Destaca-se que a forma, o conteúdo e a natureza dessas comunicações variam de acordo com os participantes desse processo²⁶.

São exemplos de comunicações internas:

- a)** formalização do trabalho interno de auditoria;
- b)** reunião entre os membros da equipe de auditoria para tratar dos detalhes do trabalho;
- c)** feedback do coordenador sobre o andamento dos trabalhos;

[26] KPA 2.8 / 6. Administrar, dirigir e comunicar-se dentro da atividade de AI.

2.6 GERENCIAMENTO DAS COMUNICAÇÕES NAS AUDITORIAS INTERNAS

d) apresentação do planejamento dos trabalhos para o supervisor;

As comunicações externas, por sua vez, ocorrem com as partes que atuam fora da CGE, como o auditado. Essa comunicação pode ocorrer por meios interativos (**reuniões**) e formais (**ofícios**), por exemplo²⁷ :

a) envio e apresentação do Termo de Compromisso de Avaliação;

b) encaminhamento do ofício de apresentação;

c) reunião para apresentação e validação dos critérios de auditoria.

Uma comunicação eficiente estabelece conexões entre as várias partes envolvidas, que podem apresentar diferenças culturais e organizacionais, níveis distintos de conhecimento, perspectivas e interesses variados.

Nesse sentido, é importante estabelecer uma estratégia e um plano apropriados para as atividades de comunicação, fundamentado nas exigências informativas de cada interessado ou equipe, nos recursos organizacionais disponíveis e nos requisitos específicos do trabalho²⁸.

Vale ressaltar que a equipe ou servidor responsável pelas comunicações deverá adotar salvaguardas para que o processo de comunicação seja preciso, objetivo, claro, conciso, construtivo, completo e tempestivo²⁹, evitando-se que ocorram ruídos na comunicação, lacunas de informações ou constrangimentos da outra parte.

[27] KPA 2.1 / 3.1 comunicar-se com os gestores (por exemplo, por meio de uma carta de compromisso de auditoria).

[28] KPA 2.8 / 7. Incentivar os relacionamentos e encorajar a comunicação contínua e construtiva dentro da atividade de AI.

[29] IPPF – 2420: As comunicações devem ser precisas, objetivas, claras, concisas, construtivas, completas e tempestivas.

3. PLANEJAMENTO DA AUDITORIA INTERNA

O processo de planejamento é dinâmico e contínuo, e para ser feito de forma adequada é essencial possuir um conhecimento sólido sobre a unidade e o objeto a ser auditado. Dessa maneira, é aconselhável que os auditores conduzam pesquisas, entrevistem pessoas envolvidas na Unidade Auditada ou com o objeto a ser auditado e se comuniquem com a alta administração.

Além disso, é importante destacar que o planejamento precisa ser flexível. Isso quer dizer que ele pode ser ajustado durante sua execução, desde que seja aprovado pelo responsável, caso ocorram mudanças significativas no contexto do trabalho ou novas informações e conclusões surjam, tornando os ajustes necessários e pertinentes.

O planejamento de auditoria divide-se em duas partes: o Plano Anual de Auditoria Interna, no qual são selecionadas unidades a serem auditadas e definidos os objetos de auditoria, e o Plano Individual de Auditoria Interna, em que são detalhados os trabalhos a serem realizados na auditoria de cada unidade selecionada.

3.1 PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA

O Plano de Auditoria Interna é um registro das atividades de auditoria interna, planejadas pela CGE para um período de um ano³⁰. Ele é elaborado principalmente com base em análise de riscos, com o propósito primordial de assegurar que a Unidade concentre seus esforços nas auditorias dos objetos mais expostos a ameaças que possam impactar negativamente a consecução de seus objetivos, ou seja, aqueles que apresentam maior risco³¹.

Vale ressaltar que apesar do plano ser construído primordialmente com base em riscos, eventualmente podem surgir auditorias que são derivadas de determinações legais e de órgãos de controle externo.

[30]KPA 2.4 / 3. Em colaboração com a alta administração e/ou outros interessados (stakeholders), determinar o período a ser coberto pelo plano (ou seja, anual, plurianual ou uma combinação).

[31] IPPF – 2010.A1: O plano dos trabalhos da atividade de Auditoria Interna deve ser baseado em uma avaliação de riscos documentada, realizada pelo menos anualmente. As contribuições da alta administração e do conselho devem ser consideradas nesse processo.

3.1 PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA

Para o desenvolvimento do Plano de Auditoria Interna, é recomendável observar as seguintes etapas, as quais devem ser devidamente documentadas, à medida que forem executadas:

- a) definição do universo de auditoria;
- b) classificação das unidades a serem auditadas;
- c) seleção dos objetos e definição do escopo do trabalho.

3.1.1 DEFINIÇÃO DO UNIVERSO DE AUDITORIA

O termo "**universo de auditoria**" refere-se a um mapeamento completo de todos os elementos da organização que estão sujeitos a serem auditados. Isso pode incluir unidades, subunidades, macroprocessos, processos de trabalho ou qualquer outro fator que represente um risco para o alcance dos objetivos estratégicos, operacionais, financeiros ou de conformidade da organização.

Em essência, o universo de auditoria abrange todas as áreas e atividades que podem ser alvo de avaliação por parte dos auditores para garantir a eficiência, eficácia e conformidade das operações da organização.

No contexto da CGE, a classificação do universo levou em consideração o conjunto de unidades (**secretarias, superintendências, fundos, autarquias, fundações**) sobre os quais a unidade de auditoria interna poderá atuar³².

3.1.2 CLASSIFICAÇÃO DAS UNIDADES A SEREM AUDITADAS

A avaliação das unidades a serem auditadas é realizada anualmente e orienta a elaboração do **Plano de Auditoria Interna**. Em regra, para seleção das unidades, são conduzidas avaliações baseadas em riscos, tendo como referência os seguintes critérios:

[32] KPA 2.4 / 2. Identificar todos os objetos de auditoria da organização e documentar o universo de auditoria.

3.1.2 CLASSIFICAÇÃO DAS UNIDADES A SEREM AUDITADAS

Materialidade (Mat): magnitude financeira, investimento, outras fontes;

Desempenho Orçamentário (DO): planejamento e execução;

Relevância Social (RS): risco de imagem e impacto social;

Relevância Organizacional (RO): interesse da gestão, avaliação externa, vinculação ao planejamento estratégico, localização geográfica;

Criticidade (Crit): lapso temporal entre os serviços de avaliação.

Cada critério é formado por diferentes componentes e cada um deles possuem diferentes pontuações e pesos.

3.1.2.1 MATERIALIDADE

3.1.2.1.1 MAGNITUDE FINANCEIRA (MF)

Este componente representa a participação relativa a cada unidade de auditoria no orçamento de despesa do Poder Executivo. Essa representatividade é calculada anualmente com base na Lei Orçamentária Anual do exercício em que se estiver sendo elaborado o plano, **utilizando-se a seguinte fórmula:**

$$MF = \frac{\text{Valor do orçamento da unidade (R\$)}}{\text{Valor do orçamento do Poder Executivo (R\$)}} \times 100$$

O resultado desse cálculo deve ser comparado com o referencial da Tabela 2 e a pontuação obtida comporá o **Nível de Significância da Unidade**, detalhado na seção 3.1.2.6 desse manual.

3.1.2.1.1 MAGNITUDE FINANCEIRA (MF)

Tabela 2 - Pontuação magnitude financeira

PERCENTUAL EM RELAÇÃO AO ORÇAMENTO DO PODER EXECUTIVO	PESO	PONTOS
MF ≤ 1%	2,0	1
1% < MF ≤ 3%	2,0	2
3% < MF ≤ 6%	2,0	3
6% < MF ≤ 10%	2,0	4
MF > 10%	2,0	5

Fonte: elaborado pela equipe

EXEMPLO DE APLICAÇÃO:

Supondo que o orçamento de uma unidade está estimado em R\$ 1.300.000.000,00 e que o orçamento do Poder Executivo é de R\$ 10.700.000.000,00. Para apurar a magnitude financeira, deve-se primeiramente dividir o valor do orçamento da unidade pelo valor do orçamento do Poder Executivo e multiplicar por 100 (**1.300.000.000,00 / 10.700.000.000,00 * 100 = 12,15%**). Para identificar a faixa de participação da unidade de auditoria, deve-se incluir o percentual encontrado, na escala de avaliação. Nesse exemplo, a participação relativa da unidade situa-se na faixa acima de 10% da Tabela 2, o que corresponde a 10 pontos (**5 pontos x 2**).

3.1.2.1.2 INVESTIMENTO (I)

Este elemento representa a participação dos investimentos previstos para serem realizados pela unidade em relação ao total do orçamento destinado a ela. Essa representatividade é calculada anualmente com base na **Lei Orçamentária Anual** do exercício em que se estiver sendo elaborado o plano, utilizando-se a seguinte fórmula:

$$I = \frac{\text{Valor dos investimentos (R\$)}}{\text{Valor do orçamento da Unidade (R\$)}} \times 100$$

O resultado desse cálculo deve ser comparado com o referencial da Tabela 3 e a pontuação obtida comporá o Nível de Significância da Unidade, detalhado na seção 3.1.2.6 desse manual.

Tabela 3 - Pontuação investimento

PERCENTUAL EM RELAÇÃO AO ORÇAMENTO DA UNIDADE	PESO	PONTOS
$I \leq 1\%$	1,0	1
$1\% < I \leq 3\%$	1,0	2
$3\% < I \leq 6\%$	1,0	3
$6\% < I \leq 10\%$	1,0	4
$I > 10\%$	1,0	5

Fonte: elaborado pela equipe

3.1.2.1.2 INVESTIMENTO

Exemplo de aplicação:

Supondo que o orçamento para investimentos de uma unidade está estimado em R\$ 105.000.000,00 e que o orçamento total da unidade é de R\$ 1.300.000.000,00. Para apurar a representatividade dos investimentos, deve-se primeiramente dividir o valor dos investimentos da unidade pelo valor total do orçamento e multiplicar por 100 (**$105.000.000,00 / 1.300.000.000,00 * 100 = 8,08\%$**). Para identificar a faixa de participação da unidade de auditoria, deve-se incluir o percentual encontrado na escala de avaliação. Nesse exemplo, a participação relativa da unidade situa-se na faixa entre 6% e 10% da Tabela 3, o que corresponde a 4 pontos (**4 pontos x 1**).

3.1.2.1.3 OUTRAS FONTES (OF)

Além dos recursos do tesouro, muitas ações governamentais são financiadas por outras fontes de recursos. Nesse sentido, o componente avaliado apresenta a representatividade desses recursos com o total destinado a unidade na **Lei Orçamentária Anual** do exercício em que se estiver sendo elaborado o plano. Essa relação pode ser obtida por meio da seguinte fórmula:

$$OF = \frac{\text{Valor das outras fontes de recursos (R\$)}}{\text{Valor total dos recursos das unidades (R\$)}} \times 100$$

O resultado desse cálculo deve ser comparado com o referencial da Tabela 4 e a pontuação obtida comporá o **Nível de Significância da Unidade**, detalhado na seção 3.1.2.6 desse manual.

3.1.2.1.3 OUTRAS FONTES (OF)

Tabela 4 - Pontuação outras fontes

PERCENTUAL EM RELAÇÃO AO TOTAL DOS RECURSOS DA UNIDADE	PESO	PONTOS
OF ≤1%	1,0	1
1% < OF ≤3%	1,0	2
3% < OF ≤6%	1,0	3
6% < OF ≤10%	1,0	4
OF > 10%	1,0	5

Fonte: elaborado pela equipe

Exemplo de aplicação:

Supondo que os recursos destinados à unidade são de R\$ 180.000.000,00 do tesouro e R\$ 50.000.000,00 de outras fontes. Para apurar a representatividade das outras fontes, deve-se primeiramente dividir o valor dos recursos de outras fontes da unidade pelo valor total dos recursos e multiplicar por 100 (**$50.000.000,00 / 230.000.000,00 * 100 = 21,74\%$**). Para identificar a faixa de participação da unidade de auditoria, deve-se incluir o percentual encontrado, na escala de avaliação. Nesse exemplo, a participação relativa da unidade situa-se na faixa acima de 10% da Tabela 4, o que corresponde a 5 pontos (**5 pontos x 1**).

3.1.2.2 DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO

3.1.2.2.1 PLANEJAMENTO (DOP)

Exemplo de O componente avaliado verifica o desempenho do planejamento orçamentário da unidade, ou seja, quanto da dotação inicialmente prevista na Lei Orçamentária Anual foi executada. A apuração do Desempenho Orçamentário do Planejamento levará em conta o valor empenhado até o final de outubro do ano anterior ao plano, bem como o valor da dotação inicial, observando-se o cronograma de desembolso. **Para avaliação dessa relação será utilizada a fórmula destacada abaixo:**

$$\text{DOP} = \frac{\text{Valor empenhado (R\$)}}{\text{Dotação Inicial (R\$)}} \times 100$$

O resultado desse cálculo deve ser comparado com o referencial da Tabela 5 e a pontuação obtida comporá o **Nível de Significância da Unidade**, detalhado na seção 3.1.2.6 desse manual.

Tabela 5 - Pontuação do Desempenho Orçamentário do Planejamento (DOP)

PERCENTUAL EM RELAÇÃO À DOTAÇÃO INICIAL	PESO	PONTOS
80% <= DOP <=120%	2,0	1
60% <= DOP <80% ou 120% < DOP <=140%	2,0	3
DOP < 60% ou 140% < DOP	2,0	5

Fonte: elaborado pela equipe

3.1.2.2.1 PLANEJAMENTO (DOP)

Exemplo de aplicação:

Supondo que até o final do mês de outubro a unidade empenhou um valor de **R\$ 75.000.000,00** e possuía uma dotação inicial de **R\$ 140.000.000,00**. Contudo, de acordo com o cronograma de desembolso, até o final de outubro foi destinado 85% da dotação para unidade. Assim, para verificar a execução do orçamento inicialmente planejado, deve-se dividir o valor empenhado pelo valor ajustado da dotação inicial e multiplicar por 100 (**$75.000.000,00 / (140.000.000,00 * 0,85) * 100 = 63,02\%$**). Para identificar a faixa de participação da unidade de auditoria, deve-se incluir o percentual encontrado, na escala de avaliação. Nesse exemplo, a participação relativa da unidade situa-se na faixa acima ou igual a 60 e menor do que 80% e da Tabela 5, o que corresponde a 6 pontos (**3 pontos x 2**).

3.1.2.2.2 EXECUÇÃO (DOE)

O item avaliado verifica o desempenho da execução orçamentária da unidade, ou seja, quanto da dotação prevista na Lei Orçamentária Anual, após os acréscimos e supressões, foi executada. A apuração do **Desempenho Orçamentário da Execução** levará em conta o valor empenhado até o final de outubro do ano anterior ao plano, bem como o valor da dotação atualizada, observando-se o cronograma de desembolso. Para avaliação dessa relação será utilizada a fórmula destacada abaixo:

$$\text{DOE} = \frac{\text{Valor empenhado (R\$)}}{\text{Dotação Inicial (R\$)}} \times 100$$

O resultado desse cálculo deve ser comparado com o referencial da Tabela 6 e a pontuação obtida comporá o **Nível de Significância da Unidade**, detalhado na seção 3.1.2.6 desse manual.

Tabela 6 - Pontuação do Desempenho Orçamentário da Execução

PERCENTUAL EM RELAÇÃO À DOTAÇÃO ATUALIZADA	PESO	PONTOS
80% <= DOE <=120%	2,0	1
60% <= DOE <80% ou 120% < DOE <=140%	2,0	3
DOE < 60% ou 140% < DOE	2,0	5

Fonte: elaborado pela equipe

3.1.2.2.2 EXECUÇÃO (DOE)

Exemplo de aplicação:

Supondo que até o final do mês de outubro a unidade empenhou um valor de **R\$ 75.000.000,00**, possuía uma dotação inicial de **R\$ 140.000.000,00**, mas essa dotação foi suplementada em R\$ 60.000.000,00, totalizando R\$ 200.000.000,00. Contudo, de acordo com o cronograma de desembolso, até o final de outubro foi destinado **85%** da dotação para unidade. Assim, para verificar a execução do orçamento inicialmente planejado, deve-se dividir o valor empenhado pelo valor ajustado da dotação atualizada e multiplicar por 100 (**$75.000.000,00 / (200.000.000,00 * 0,85) * 100 = 44,12\%$**). Para identificar a faixa de participação da unidade de auditoria, deve-se incluir o percentual encontrado, na escala de avaliação. Nesse exemplo, a participação relativa da unidade situa-se na faixa abaixo de 60% e da Tabela 6, o que corresponde a 10 pontos (5 pontos x 2).

3.1.2.3 RELEVÂNCIA SOCIAL

3.1.2.3.1 RISCO DE IMAGEM

Esse fator refere-se à percepção da população no tocante à divulgação, no último ano, na mídia ou em redes sociais de eventos negativos relacionados a processos específicos ou objetos auditáveis, envolvendo uma unidade.

Nesse sentido, quanto maior a exposição da unidade de auditada junto ao cidadão, maior o risco de imagem. Para realizar essa avaliação, será conduzida uma pesquisa com a população rondoniense sobre o conhecimento de eventos negativos relacionados à alguma unidade do Poder Executivo. A pontuação será atribuída conforme escala da Tabela 7.

3.1.2.3.1 RISCO DE IMAGEM

Tabela 7 - Pontuação do risco de imagem

RESULTADOS ENCONTRADOS NA PESQUISA	PESO	PONTOS
Pessoas que indicaram a unidade $\leq 1\%$	2,0	1
$1\% <$ Pessoas que indicaram a unidade $\leq 3\%$	2,0	2
$3\% <$ Pessoas que indicaram a unidade $\leq 6\%$	2,0	3
$6\% <$ Pessoas que indicaram a unidade $\leq 10\%$	2,0	4
Pessoas que indicaram a unidade $> 10\%$	2,0	5

Fonte: elaborado pela equipe

Exemplo de aplicação:

Supõe-se que foi realizada uma pesquisa com a população rondoniense. Na pesquisa, participaram 68 pessoas, sendo que 12 informaram ter conhecimento de eventos negativos em relação à Unidade X no último ano. Nesse caso, conforme escala da Tabela 7, a Unidade X receberá 10 pontos (5 pontos x 2) por ter sido citada em 18% das entrevistas realizadas.

3.1.2.3.2 IMPACTO SOCIAL

As políticas públicas têm grande impacto sobre a percepção da sociedade acerca da atuação e qualidade dos trabalhos entregues pelo Governo. Nesse sentido, o **Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE)** realiza a divisão do aparelho do estado em quatro setores: Núcleo estratégico, Atividades exclusivas; Serviços não exclusivos; e Produção de bens e serviços para o mercado.

De acordo com o plano, no núcleo estratégico, a efetividade é mais importante que a eficiência, ou seja, o que importa saber é, primeiro, se as decisões que estão sendo tomadas pelo governo atendem eficazmente ao interesse nacional, se correspondem aos objetivos mais gerais aos quais a sociedade brasileira está voltada ou não.

Por outro lado, nas atividades exclusivas, serviços não exclusivos, e produção de bens e serviços para o mercado a eficiência é primordial, sendo o elemento mais importante, o atendimento aos cidadãos.

Assim, este componente avaliará se as unidades impactam, de forma preponderante, diretamente à sociedade (setores de atividades exclusivas; serviços não exclusivos; e produção de bens e serviços para o mercado) ou indiretamente (**núcleo estratégico**). A pontuação será atribuída conforme escala abaixo.

Tabela 8 - Pontuação Impacto social

ATIVIDADE PREPONDERANTE NA UNIDADE	PESO	PONTOS
Atividade meio	2,0	3
Atividade finalística	2,0	5

Fonte: elaborado pela equipe

3.1.2.3.2 IMPACTO SOCIAL

Exemplo de aplicação:

Supõe-se que foram avaliadas a Unidade X e a Unidade Y. A Unidade X tem entre as suas funções garantir o acesso à serviços públicos de saúde. A Unidade Y, por sua vez, realiza a organização, coordenação operacionalização dos procedimentos licitatórios no âmbito da Administração Pública Direta. Nesses casos, conforme escala da Tabela 8, a Unidade X receberá **10 pontos (5 pontos x 2)** por exercer atividade finalística e a Unidade Y receberá **6 pontos (3 pontos x 2)** por exercer atividade meio.

3.1.2.4 RELEVÂNCIA ORGANIZACIONAL

3.1.2.4.1 INTERESSE DA GESTÃO

E a participação e o interesse da gestão são fundamentais para o bom andamento e alcance dos objetivos da auditoria. Nesse sentido, conforme pontuado na **seção 3.1.3.1** deste manual, as unidades serão consultadas sobre os possíveis objetos de auditoria que são prioritários em sua unidade.

Ademais, aquelas unidades que solicitarem formalmente uma auditoria interna, até o último dia do mês de outubro do ano anterior ao de referência do plano, receberão pontos na avaliação da seleção das unidades, consoante o detalhamento da Tabela 9.

Vale ressaltar, no entanto, que antes de se atribuir a pontuação para a unidade, a solicitação da unidade será avaliada para verificar se ela será atendida de fato por uma auditoria ou se será por outro instrumento de fiscalização. Nesse contexto, serão consideradas solicitações de auditoria aquelas que se enquadrem como serviços de avaliação e serviços de consultoria (**gestão de riscos e integridade**).

É importante pontuar que pode ocorrer de alguma unidade que tenha solicitado uma auditoria eventualmente não ser selecionada. Nessas situações deverão ser adotadas outras medidas pelo **Sistema de Controle Interno** para mitigar os riscos em relação ao objeto avaliado.

3.1.2.4.1 INTERESSE DA GESTÃO

Tabela 9 - Pontuação de interesse da gestão

INTERESSE EM SER AUDITADO	PESO	PONTOS
A unidade não solicitou formalmente uma auditoria ou a solicitação não foi classificada como de auditoria	1,0	0
A unidade solicitou formalmente uma auditoria e a solicitação foi classificada como de auditoria.	1,0	5

Fonte: elaborado pela equipe

Exemplo de aplicação:

Supõe-se que foram recebidas duas solicitações de auditoria interna. Verificou-se que a solicitação da Unidade X se tratava de um trabalho de inspeção. Por outro lado, a solicitação da Unidade Y era de fato um trabalho de auditoria interna. Nesse caso, a Unidade X não receberá pontuação e a Unidade Y receberá 5 pontos (5 pontos x 1).

3.1.2.4.2. AVALIAÇÃO EXTERNA

Existem diferentes órgãos que não fazem parte do Poder Executivo do Estado, mas que impactam direta ou indiretamente em suas atividades, como o Tribunal de Contas do Estado, o Ministério Público do Estado, a Polícia Federal, a Controladoria Geral da União, o Tribunal de Contas da União, o Ministério Público Federal.

Nesse sentido, além de coletar sugestões de possíveis objetos de auditoria dessas partes interessadas, elas também são consultadas para verificar quais são as unidades que mais necessitam ser avaliadas, de acordo com o entendimento do seu corpo técnico³³.

Essa avaliação da prioridade poderá ser realizada de forma qualitativa (**baixo, médio, alto ou muito alto**) ou com base em eventuais indícios ou evidências que a unidade avaliadora possua. Assim, a pontuação fornecida nesse componente será a média das pontuações atribuídas, seguindo as orientações da Tabela 10:

Tabela 10 - Pontuação da avaliação externa

PRIORIDADE DE AUDITORIA	PESO	PONTOS
Baixo ou não há indícios que levem a concluir que a auditoria nesta unidade é prioritária	1,0	0
Médio ou existem indícios que é necessário realizar uma auditoria nesta unidade, mas existem muitas outras que são mais prioritárias	1,0	1
Alto ou existem indícios que é necessário realizar uma auditoria nesta unidade e existem poucas unidades que sejam mais prioritárias que ela	1,0	3
Muito Alto ou é necessário realizar uma auditoria nesta unidade urgentemente	1,0	5

Fonte: elaborado pela equipe

(33) KPA 2.4 / 4. Por meio de consultas à alta administração e/ou a outras partes interessadas - stakeholders (por exemplo, altos funcionários do governo ou auditores externos), identificar as áreas/temas considerados prioritários a serem abordados pela atividade de AI.

3.1.2.4.2. AVALIAÇÃO EXTERNA

Exemplo de aplicação:

Nas pesquisas conduzidas com as partes interessadas ocorreram 5 avaliações, sendo que a Unidade X recebeu duas avaliações como “baixo” e três avaliações como “médio”. Assim, realiza-se a média das pontuações obtidas, totalizando 2,2 pontos para a Unidade X.

3.1.2.4.3 VINCULAÇÃO AO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Esse fator mede a importância estratégica da unidade de auditoria e sua capacidade de impactar ou não os objetivos estratégicos do Governo do Estado. Essa avaliação é realizada utilizando-se como referência o Planejamento Estratégico do Governo. Contudo, na sua ausência, consideram-se as unidades que possuem ações prioritárias no PPA. A avaliação desse fator é orientada pela tabela abaixo:

Tabela 11 - Pontuação vinculação ao planejamento estratégico

IMPACTO NOS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS DO GOVERNO	PESO	PONTOS
A unidade não é responsável por alguma atividade/ação prioritário	1,0	0
A unidade é responsável por alguma atividade/ação prioritário	1,0	5

Fonte: elaborado pela equipe

Exemplo de aplicação:

De acordo com a avaliação realizada pela equipe da CGE, verificou-se que a Unidade X é responsável por duas atividades/ações prioritárias no Planejamento Estratégico. Nesse sentido, ela receberá 5 pontos (5 pontos x 1), considerando-se a escala para este componente.

3.1.2.4.4 LOCALIZAÇÃO GEOGRÁFICA

A existência e quantidade de unidades físicas fora da sede administrativa impacta diretamente no porte e complexidade da unidade auditada, influenciando nos riscos associados a unidade. Nesse sentido, quanto mais unidades descentralizadas, maiores serão os riscos, tendo em vista que podem existir assimetrias de informações nas comunicações com as unidades descentralizadas e dificuldades de controlar e gerenciar as ações realizadas por essas unidades.

Para avaliação desses riscos, será considerado o quantitativo de unidades físicas fora da sede administrativa, conforme a escala destacada abaixo:

Tabela 12 - Pontuação localização geográfica

QUANTIDADE DE UNIDADES DESCENTRALIZADAS	PESO	PONTOS
Somente a sede administrativa	1,0	0
01 a 05 unidades físicas fora da sede administrativa	1,0	1
06 a 30 unidades físicas fora da sede administrativa	1,0	3
Acima de 30 unidades físicas fora da sede administrativa	1,0	5

Fonte: elaborado pela equipe

Exemplo de aplicação:

Supondo que uma unidade possua uma sede e 3 unidades descentralizadas, serão consideradas apenas as unidades descentralizadas. Nesse caso, o quantitativo de unidades descentralizadas está na faixa de 1 a 5 unidades da Tabela 12, o que corresponde a 1 ponto (1 ponto x 1).

3.1.2.5 CRITICIDADE

3.1.2.5.1 LAPSO TEMPORAL

O tempo decorrido entre a realização de avaliações em uma mesma unidade influencia o risco associado a ela. Quanto maior for esse tempo, maior será o risco da unidade, pois os controles podem estar obsoletos e desatualizados e a gestão pode não estar alerta a novos riscos.

Para apurar esse fator, deve-se considerar a ação de fiscalização mais recente executada na unidade em avaliação, de acordo com a seguinte escala de intervalos entre auditorias:

Tabela 13 - Pontuação lapso temporal

LAPSO TEMPORAL ENTRE AUDITORIA	PESO	PONTOS
Em execução ou tempo decorrido ≤ 1 ano	4,0	1
1 ano < Tempo decorrido ≤ 2 anos	4,0	2
2 anos < Tempo decorrido ≤ 3 anos	4,0	3
3 anos < Tempo decorrido ≤ 5 anos	4,0	4
Tempo decorrido > 5 anos	4,0	5

Fonte: elaborado pela equipe

Exemplo de aplicação:

Ao avaliar o histórico dos serviços de avaliação realizados, verificou-se que existiam duas ações de fiscalização para essa unidade, nos últimos 5 anos: uma há 1 ano e outra há 3 anos. Nesse caso, deve-se considerar a ocorrência mais recente para ser utilizada como referência na avaliação, ou seja, o tempo de 1 ano, que corresponde a 4 pontos (1 ponto x 4) na escala da Tabela 13.

3.1.2.6. NÍVEIS DE SIGNIFICÂNCIA

As unidades serão selecionadas conforme o nível de significância que obtiverem, o qual será formado pela somatória das pontuações obtidas em cada critério avaliado, **conforme destacado abaixo:**

Tabela 14 - Composição do Nível de Significância

CRITÉRIO	COMPONENTE	FAIXAS DE PONTOS	PESOS	PONTUAÇÃO	
				MÍN	MÁX
MATERIALIDADE	Magnitude financeira	1 - 5	2	2	10
	Investimento	1-5	1	1	5
	Outras fontes	1-5	1	1	5
DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO	Planejamento	1,3,5	2	2	10
	Execução	1,3,5	2	2	10
RELEVÂNCIA SOCIAL	Risco de imagem	1-5	2	2	10
	Impacto Social	3 e 5	2	6	10
RELEVÂNCIA ORGANIZACIONAL	Interesse da gestão	0 a 5	1	0	5
	Avaliação Externa	0, 1, 3, 5	1	0	5
	Vinculação ao planejamento estratégico	0 e 5	1	0	5
CRITICIDADE	Localização Geográfica	0, 1, 3, 5	1	0	5
	Lapso Temporal	1-5	4	4	20
TOTAL				20	100

Fonte: elaborado pela equipe

As unidades serão classificadas pela ordem decrescente de nível de significância. Nesse contexto, vale destacar que a seleção dessas unidades seguirá, preferencialmente, a classificação do nível de significância.

Ocorrendo casos em que existam unidades com a mesma pontuação, mas não seja possível realizar auditorias em todas, a equipe de auditoria utilizará do seu julgamento profissional para selecionar aquela que seja mais apropriada, relevante e prioritária para a administração.

3.1.2.6. NÍVEIS DE SIGNIFICÂNCIA

Além disso, a equipe poderá, conforme o seu julgamento profissional, alterar as unidades selecionadas desde que a nova unidade selecionada apresente um nível de significância de até **5 pontos** abaixo da unidade a ser substituída.

Ressalta-se que a equipe, no momento da realização de seu julgamento profissional, levará em consideração a existência e relevância de denúncias em relação a unidade, de políticas de gestão de riscos, de programas de integridade, de solicitações de auditoria interna, do tempo para executar a auditoria e de outros fatores que julgar relevante.

Além disso, é importante pontuar que o número de unidades selecionadas dependerá do quantitativo do Tempo de Auditoria Disponível (**TAD**) e do Tempo Esperado de Auditoria (**TEA**), conforme detalhamento da seção seguinte.

3.1.3 SELEÇÃO DOS OBJETOS E DEFINIÇÃO DO ESCOPO DO TRABALHO

Os objetos de auditoria podem ser selecionados com base em avaliações de risco, consulta aos stakeholders ou podem ter sido determinados por órgãos externos. Prioritariamente, deve-se dar preferência para a seleção dos objetos com base em avaliações estruturadas de risco.

As consultas aos stakeholders podem ser utilizadas como um recurso adicional na seleção baseada em riscos, mas também podem ser utilizadas como ferramenta principal de seleção dos objetos.

No caso dos objetos determinados por órgãos externos, faz-se necessário obter um entendimento claro dos motivos que ensejaram a determinação daquele objeto de auditoria e se é pertinente a realização do trabalho. No caso de algum desses elementos não estarem claros, é importante que sejam realizadas consultas aos órgãos que realizaram a determinação para esclarecimento desses pontos.

Vale ressaltar que, para os fins deste manual, serão detalhados os procedimentos para seleção dos objetos, utilizando-se como referência as consultas realizadas às partes interessadas.

3.1.3.1 CONSULTA AOS STAKEHOLDERS

Durante o levantamento de informações para obtenção do nível de significância, as unidades deverão ser consultadas para indicar possíveis objetos de auditoria que entendem ser mais relevantes para serem avaliados³⁴.

Posteriormente à determinação do nível de significância e levantamento dos possíveis objetos de auditoria, serão realizadas reuniões com as unidades que possuem os maiores níveis de significância para definição do grau de prioridade de cada objeto, bem como para definição do objetivo e escopo do trabalho.

Todos os possíveis objetos levantados farão parte do Plano Anual de Auditoria Interna, em anexo próprio, o qual será atualizado anualmente com os objetos levantados nos exercícios seguintes³⁵.

3.1.3.2 CONHECIMENTO DA FORÇA DE TRABALHO

Para que se possa determinar o quantitativo de unidades e objetos a serem auditados, é fundamental que se tenha conhecimento da capacidade e competência da força de trabalho disponível.

Nesse sentido, será utilizada para determinar a capacidade da força de trabalho o fator **Tempo de Auditoria Disponível (TAD)**. O fator TAD corresponde à quantidade de dias que um servidor possui para realizar.

Na apuração da quantidade de TAD para o exercício serão computados os dias úteis, descontando-se os dias de férias, recesso, licenças, folgas e uma margem para o surgimento de trabalhos extraordinários e outros trabalhos ordinários não relacionados diretamente à auditoria interna.

[34] KPA 2.4 / 4. Por meio de consultas à alta administração e/ou a outras partes interessadas - stakeholders (por exemplo, altos funcionários do governo ou auditores externos), identificar as áreas/temas considerados prioritários a serem abordados pela atividade de AI.

[35] KPA 2.4 / 2. Identificar todos os objetos de auditoria da organização e documentar o universo de auditoria.

3.1.3.2 CONHECIMENTO DA FORÇA DE TRABALHO

Para avaliação da competência da força de trabalho, deverá ser verificado qual o objeto de auditoria a ser avaliado. Dessa forma, serão instituídas equipes que tenham habilidades e competências compatíveis com as exigidas para realização dos trabalhos.

Vale pontuar que a equipe responsável pela elaboração do plano deve estabelecer uma margem de segurança de dias úteis disponíveis para realizar outras demandas ordinárias, outras demandas extraordinárias ou para cobrir atrasos em auditorias ordinárias.

Destaca-se que os servidores que atuam com a auditoria interna deverão destinar pelo menos 40 (quarenta) horas para capacitações relacionadas ao objeto a ser auditado³⁶, sem prejuízo das que sejam relacionadas às normas de auditoria³⁷.

Vale ressaltar que, mesmo com essas medidas, nem sempre haverá servidores com habilidades e conhecimento suficientes para avaliar às especificidades do objeto. Nesse sentido, deverá ser estudada a necessidade de se realizar capacitações adicionais ou a utilização de auxílio externo. Deverá constar no PAAI as competências-chave necessárias para os trabalhos individuais de auditoria, bem como as medidas tomadas para que a equipe atenda às exigências do trabalho³⁸.

3.1.3.3 CONHECIMENTO DO OBJETO, OBJETIVO E ESCOPO A SER AUDITADO

Além do conhecimento da força de trabalho disponível para realizar a auditoria, é importante que sejam levantadas informações preliminares sobre os objetos prioritários da unidade.

[36] IPPF – 1230: Os auditores internos devem aperfeiçoar seus conhecimentos, habilidades e outras competências através do desenvolvimento profissional contínuo.

[37] KPA 2.3 / 2. Determinar um número específico de horas/dias/créditos de treinamento de pessoal, para cada indivíduo, de acordo com as normas de auditoria prescritas ou certificações relevantes.

[38] KPA 2.2 / 3. Identificar os conhecimentos, as habilidades (técnicas e comportamentos) e as outras competências requeridas para realizar tarefas de auditoria.

3.1.3.3 CONHECIMENTO DO OBJETO, OBJETIVO E ESCOPO A SER AUDITADO

Nesse sentido, deverá ser verificado junta à unidade a ser auditada, se ela possui, de forma facilmente acessível, as informações gerais sobre o objeto que estão elencadas na **seção 3.3.1** deste manual.

De posse dessas informações, a equipe deverá estabelecer um objetivo geral e o escopo de trabalho. **Entre os objetivos que poderão ser estabelecidos nos serviços de avaliação, incluem-se:**

- Avaliar a criação, implantação e eficácia dos objetivos, programas e atividades de ética da organização³⁹;
- Avaliar se a governança de tecnologia da informação da organização apoia suas estratégias e seus objetivos⁴⁰;
- Avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria dos processos de gerenciamento de riscos⁴¹;
- Avaliar o potencial de ocorrência de fraude e a forma como a organização gerencia o risco de fraude⁴² ;
- Avaliar a eficácia e eficiência dos controles internos adotados pela organização⁴³ ;

[39] IPPF – 2110.A1: A atividade de Auditoria Interna deve avaliar a criação, implantação e eficácia dos objetivos, programas e atividades de ética da organização.

[40] IPPF – 2110.A2: A atividade de Auditoria Interna deve avaliar se a governança de tecnologia da informação da organização apoia as estratégias e os objetivos da organização.

[41] IPPF – 2120: A atividade de Auditoria Interna deve avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria dos processos de gerenciamento de riscos.

[42] IPPF – 2120.A2: A atividade de Auditoria Interna deve avaliar o potencial de ocorrência de fraude e a forma como a organização gerencia o risco de fraude.

[43] IPPF – 2130: A atividade de Auditoria Interna deve auxiliar a organização a manter controles eficazes, avaliando a eficácia e eficiência desses controles e promovendo melhorias contínuas.

3.1.3.3 CONHECIMENTO DO OBJETO, OBJETIVO E ESCOPO A SER AUDITADO

Além disso, também poderá ser estabelecido como objetivo avaliar os controles implantados⁴⁴ e a exposição aos riscos⁴⁵ relacionadas à governança, operações e sistemas de informação da organização, em relação à:

- Alcance dos objetivos estratégicos;
- Confiabilidade e integridade das informações;
- Eficácia e eficiência das operações e programas;
- Salvaguarda de ativos; e
- Conformidade dos processos e estruturas com leis, normas e regulamentos internos e externos.

Após o estabelecimento dos objetivos, a equipe deverá estimar o tempo necessário para realizar a auditoria. Para isso, será utilizado como referência as estimativas de **três pontos ou PERT**, em que serão determinadas para cada etapa da auditoria uma estimativa de tempo:

Pessimista (TP): a duração da etapa é baseada na avaliação do pior cenário possível;

Moderado (TM): a duração da etapa é baseada em uma avaliação realista dos prováveis recursos necessários, da produtividade da equipe, da dependência de outros participantes e de interrupções;

Otimista (TO): a duração da etapa é baseada na avaliação do melhor cenário possível

A duração de cada etapa será contabilizada em dias úteis de trabalho e a estimativa de **Tempo Esperado da Etapa (TEE)** será obtida por meio da fórmula da distribuição beta, conforme demonstrado abaixo:

$$TEA = \frac{TP + 4 \times TM + TO}{6}$$

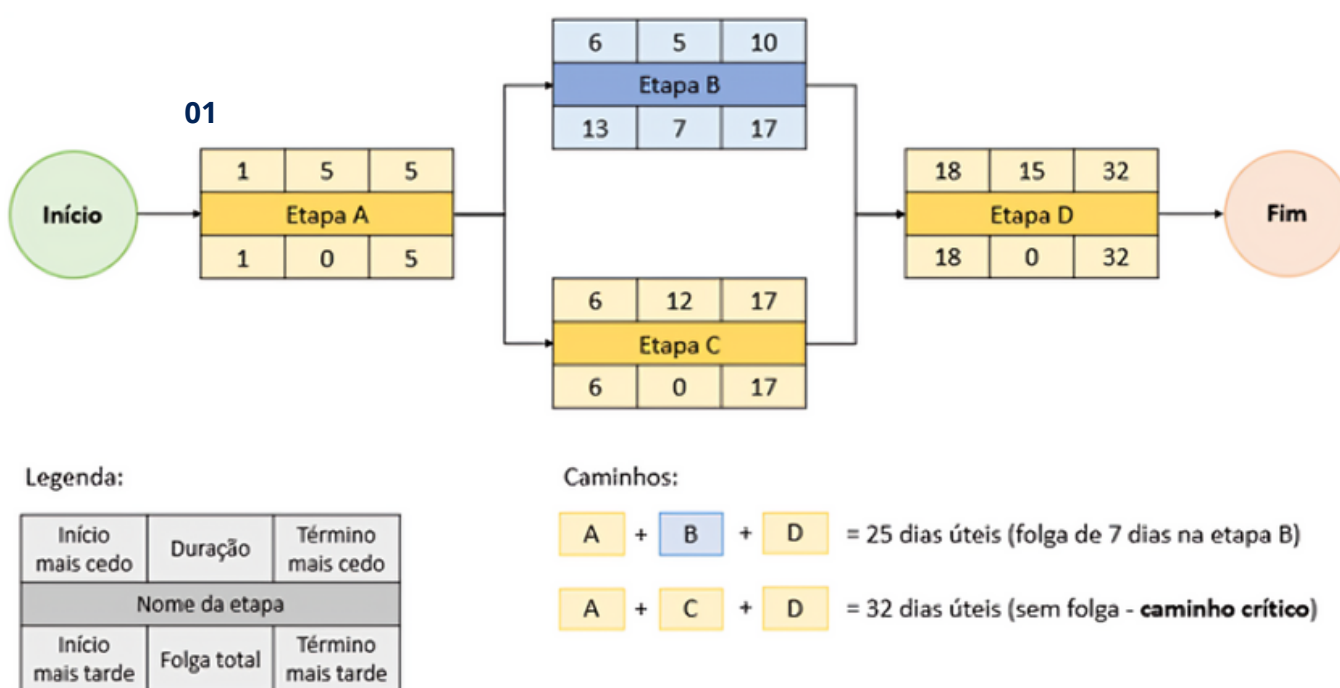
[44] IPPF – 2130.A1: A atividade de Auditoria Interna deve avaliar a adequação e a eficácia dos controles implantados em resposta aos riscos que afetam a governança, as operações e os sistemas de informação da organização, em relação à: Realização dos objetivos estratégicos da organização; Confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais; Eficácia e eficiência das operações e dos programas; Salvaguarda de ativos; Conformidade com leis, regulamentos, políticas, procedimentos e contratos.

[45] IPPF – 2120.A1: A atividade de Auditoria Interna deve avaliar as exposições a risco relacionadas à governança, operações e sistemas de informação da organização, em relação à: Realização dos objetivos estratégicos da organização; Confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais; Eficácia e eficiência das operações e dos programas; Salvaguarda de ativos; Conformidade com leis, regulamentos, políticas, procedimentos e contratos.

3.1.3.3 CONHECIMENTO DO OBJETO, OBJETIVO E ESCOPO A SER AUDITADO

Após a obtenção do TEE será necessário estabelecer o **Tempo Esperado da Auditoria**, o qual será equivalente ao caminho crítico da auditoria, ou seja, a sequência de etapas que representa o caminho mais longo da auditoria, consequentemente a menor duração possível dos trabalhos.

Figura 1 - Caminho crítico da auditoria



Fonte: elaborado pela equipe

3.1.3.4 TEMPO DE AUDITORIA DISPONÍVEL (TAD) X TEMPO ESPERADO DE AUDITORIA (TEA)

Durante a seleção das unidades, é importante observar que o **Tempo Esperado da Auditoria (TEA)** não seja superior ao **Tempo de Auditoria Disponível (TAD)**, ou seja, o tempo destinado para realizar a auditoria não pode ser superior a capacidade das equipes disponíveis.

A inobservância desse parâmetro pode comprometer a qualidade dos trabalhos de auditoria, dificultando o alcance dos seus objetivos. Dessa forma, as unidades com maiores níveis de significância serão selecionadas até o limite em que o TEA não supere o TAD.

3.1.4 ESTABELECIMENTO DOS RECURSOS EXIGIDOS PARA AUDITORIA

O processo de auditoria exige uma abordagem planejada, sistemática e estruturada. Nesse sentido, faz-se necessário definir os recursos humanos, financeiros e materiais para concretização de cada uma das etapas da auditoria.

Para elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna é necessário que haja uma equipe que apresente conhecimento sobre as normas de auditoria interna, habilidades de comunicação, entendimento sobre o funcionamento da administração pública e do sistema de controle interno⁴⁶.

Além disso, essa equipe precisa conhecer a atual realidade dos recursos humanos disponíveis para alocar nos trabalhos de auditoria, adotando-se as medidas pertinentes para adequação às necessidades dos trabalhos.

Podem existir situações em que uma única pessoa não reúna todas essas qualificações. No entanto, a equipe, coletivamente, precisa possuir essas habilidades e conhecimentos para que o plano seja construído de forma apropriada.

[46] KPA 2.4 / 7. Determinar os recursos globais exigidos (humanos, financeiros, materiais) para realizar o plano e incluir o montante de recursos para cada trabalho de auditoria, outros serviços a serem prestados, e quaisquer recursos adicionais que possam ser exigidos para responder a outras prioridades da gestão e/ou das partes interessadas (stakeholders) que possam surgir durante o período coberto pelo plano.

3.1.4 ESTABELECIMENTO DOS RECURSOS EXIGIDOS PARA AUDITORIA

Se, mesmo reunindo todas as habilidades dos membros das equipes, ainda for necessário fortalecer a equipe, cabe ao responsável pela CGE providenciar formas de superar esses desafios, buscando-se capacitações para os servidores, a assistência de servidores de outras instituições ou setores da CGE, ou por meio da utilização de especialistas externos, observando-se as disposições das seções 2.3 e 2.4 ⁴⁷.

Ademais, é importante que a equipe designada para elaborar o plano anual também possua estrutura, ferramentas e recursos materiais adequados para realizar os seus trabalhos.

Em relação à alocação dos recursos exigidos para elaboração dos planos individuais de auditoria, é fundamental que se identifique as habilidades e conhecimentos necessários para realizar a auditoria ⁴⁸.

Também é importante levantar, de forma preliminar, o custo da auditoria, destacando a necessidade da destinação de recursos para capacitações, deslocamentos, aquisição de softwares ou hardwares, ou outras despesas.

3.1.5 ELABORAÇÃO DO PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA

As orientações apresentadas nas seções anteriores fornecem as informações necessárias para construção do Plano Anual⁴⁹. Nesse sentido, o plano deverá ser estruturado da seguinte forma⁵⁰.

[47] KPA 2.4 / 8. Determinar a combinação de capacidades de recursos humanos exigida para realizar o plano (de dentro da atividade de AI ou por meio de colaboração ou terceirização).

[48] IPPF – 1210: Os auditores internos devem possuir o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais. A atividade de Auditoria Interna deve possuir ou obter coletivamente o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades.

3.1.5 ELABORAÇÃO DO PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA

Tabela 15 - Estrutura do Plano Anual de Auditoria Interna

TÓPICO	DESCRIÇÃO	ORIENTAÇÕES ADICIONAIS
INTRODUÇÃO	Apresentação sintética da natureza dos trabalhos de auditoria, suas finalidades, sua missão, bem como as avaliações a serem realizadas no período	-
TRABALHOS DE AUDITORIA	Apresentação das unidades selecionadas, objetivos e escopo do trabalho⁵¹, cronograma de realização dos trabalhos.	Seções 3.1.2 e 3.1.3.
RECURSOS EXIGIDOS	Indicação das equipes alocadas para cada trabalho, do tempo destinado para cada trabalho (incluindo as capacitações), das capacitações a serem realizadas⁵², de eventuais aquisições e deslocamentos que forem necessários.	Seção 3.1.4.
APÊNDICE A	Metodologia para elaboração do plano: seleção das unidades, definição dos objetivos e escopo, levantamento dos recursos	Seções 3.1.2, 3.1.3, 3.1.4.
APÊNDICE B	Documentação dos objetos de auditoria e universo de auditoria	Seção 3.1.1.

Fonte: elaborado pela equipe

[49] KPA 2.5 / 4. Desenvolver orientações gerais para a elaboração do programa de trabalho da AI.

[50] KPA 2.5 / 5. Documentar os processos vigentes para a elaboração do programa de trabalho.

[51] KPA 2.4 / 6. Determinar os objetivos e o escopo indicativos da auditoria para cada trabalho de auditoria e aqueles para quaisquer outros serviços, se for o caso.

[52] KPA 2.3 / 2. Determinar um número específico de horas/dias/créditos de treinamento de pessoal, para cada indivíduo, de acordo com as normas de auditoria prescritas ou certificações relevantes.

3.1.6 APROVAÇÃO DO PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA

A proposta do Plano Anual de Auditoria Interna, elaborado pela equipe técnica especialmente designada, deverá ser apresentada ao Comitê Interno de Governança (CIG) da CGE em tempo hábil para avaliação e aprovação⁵³.

Após a aprovação, o plano deverá ser disponibilizado no sítio eletrônico da CGE ou outra plataforma acessível ao cidadão. Além disso, deverá também ser encaminhado para conhecimento das unidades a serem auditadas, bem como para os órgãos de controle externo.

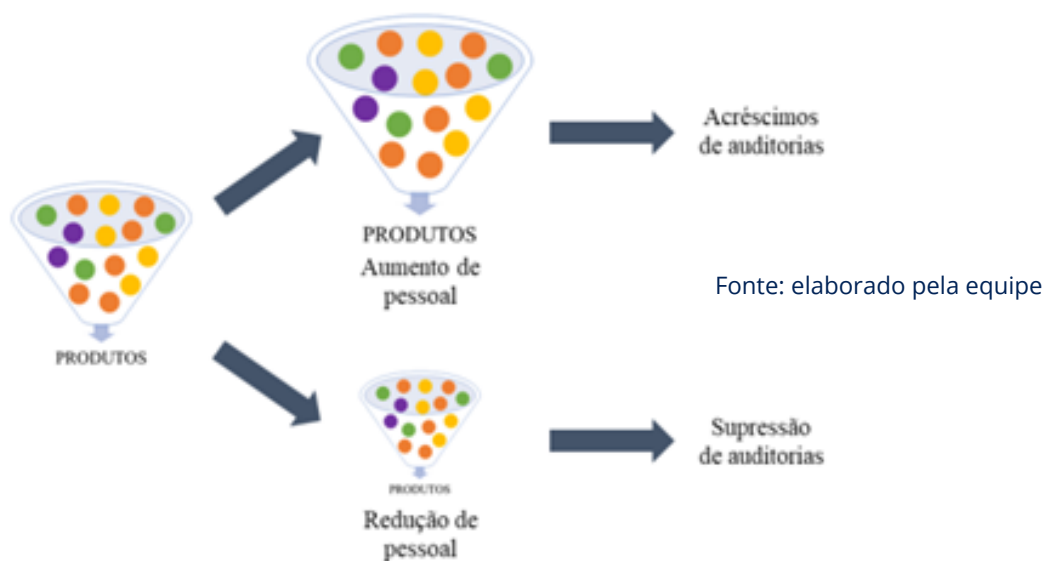
3.1.7 REVISÃO DAS UNIDADES, OBJETOS E ESCOPO DA AUDITORIA

Considerando que o planejamento da auditoria é um processo dinâmico, contínuo e flexível, o PAAI poderá ser revisado no decorrer do exercício para verificar se as auditorias planejadas ainda estão de acordo com as condições e critérios previstos para o plano.

Um dos fatores que podem levar à revisão do plano é o surgimento de demandas extraordinárias, como auditorias determinadas por órgãos externos, que necessitam da atuação dos servidores que estão designados para realizar a auditoria planejada.

Outro fator que pode afetar na atualização do plano são as alterações no quantitativo de servidores da CGE, principalmente, nos servidores que estiverem diretamente relacionados com as atividades de auditoria.

Figura 2 - Reflexos da alteração de pessoal nos trabalhos



[53] KPA 2.4 / 9. Obter a aprovação da alta administração e/ou do Conselho para o plano e para os recursos requeridos a fim de implementá-lo

3.1.7 REVISÃO DAS UNIDADES, OBJETOS E ESCOPO DA AUDITORIA

Além disso, o grau de prioridade do objeto, levantado durante à elaboração do plano, pode ser alterar durante o exercício com a ocorrência de fatores imprevisíveis e urgentes.

3.2 FORMALIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA

Antes de ser iniciado o trabalho de auditoria, é importante que a unidade a ser auditada esteja do acordo com os **Termos de Compromisso de Avaliação**. Nesse documento será apresentado o objetivo da auditoria, o prazo do trabalho, a forma de comunicação, as responsabilidades das partes. **Nesse sentido é importante que a unidade auditada se comprometa a proporcionar à equipe de auditoria:**

- a) acesso a toda a informação de que a unidade tenha conhecimento e que seja relevante para o entendimento do objeto e evidenciação dos trabalhos realizados, como registros, documentação e outras matérias;
- b) informação adicional que o auditor possa pedir à unidade para efeitos da auditoria; e
- c) acesso, sem restrições, às pessoas da entidade das quais a equipe de auditoria determina que é necessário obter evidência de auditoria.

Após a assinatura do Termo de Compromisso de Avaliação, será publicada uma portaria oficializando a auditoria e designando a equipe. Posteriormente, para formalização interna será emitida uma ordem de serviço pelo responsável da **Diretoria de Fiscalização e Auditoria Interna** ou por outro agente designado com tal competência.

Esse documento deve conter um resumo das principais orientações e informações relevantes sobre o trabalho a ser realizado. Essa formalização pode ocorrer mesmo antes da elaboração completa do **Plano Individual de Auditoria Interna**, o qual apresentará informações mais detalhadas sobre a atividade específica a ser conduzida.

3.2 FORMALIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA

Quanto ao conteúdo do Termo de Compromisso de Avaliação, normalmente constam as seguintes informações:

- O tipo de trabalho a ser realizado;
- A Unidade Auditada;
- O objeto da auditoria;
- A objetivo estabelecido no Plano de Auditoria Interna;
- O prazo previsto para desenvolvimento das atividades;
- Os membros que comporão a equipe de auditoria, o responsável pela supervisão e o responsável pela coordenação do trabalho.

3.3 PLANO INDIVIDUAL DE AUDITORIA INTERNA

Para cada trabalho de auditoria previsto no Plano de Auditoria Interna, é essencial conduzir um planejamento específico que estabeleça os principais pontos orientadores das análises a serem realizadas⁵⁴. Isso inclui informações sobre os objetivos do trabalho, o alcance dos testes, as técnicas a serem aplicadas, os dados necessários para as avaliações, o prazo de execução e a alocação dos recursos necessários⁵⁵.

A participação ativa de todos os membros da equipe nessa etapa é de extrema importância. Cada membro deve contribuir com seus conhecimentos e experiências para definir os objetivos e a abordagem para alcançá-los. É crucial que todos estejam cientes das atividades sob sua responsabilidade e entendam a importância dessas atividades para o sucesso geral do trabalho de auditoria.

[54] KPA 2.1 / 3.7 Desenvolver o plano detalhado de auditoria

[55] IPPF – 2200: Os auditores internos devem desenvolver e documentar um plano para cada trabalho de auditoria, incluindo os objetivos, o escopo, o período e a alocação de recursos do trabalho de auditoria. O plano deve considerar as estratégias, objetivos e riscos da organização que sejam relevantes para o trabalho de auditoria.

3.3 PLANO INDIVIDUAL DE AUDITORIA INTERNA

Trabalhando em conjunto, a equipe pode garantir uma análise abrangente e eficaz, resultando em conclusões sólidas e recomendações valiosas para aprimorar os processos e a governança da organização.

O plano é construído por meio de uma sequência de passos, os quais estão elencados abaixo⁵⁶. No entanto, cabe destacar que, havendo necessidade, pode-se retomar alguns desses passos durante o planejamento ou até mesmo durante a execução para adequação dos trabalhos ao objetivo da auditoria.

Figura 3 - Etapas do planejamento da auditoria

1. Análise Preliminar do objeto de auditoria	2. Identificação e avaliação de riscos
Visão estratégica do objeto Visão operacional do objeto Visão legal do objeto Materialidade do objeto Histórico do objeto	Identificação e avaliação de riscos inerentes Identificação e avaliação de riscos de controle Priorização dos riscos de distorção relevante
3. Estabelecimento dos objetivos e escopo	4. Finalização do plano
Definição das questões de auditoria Elaboração dos papéis de trabalho Realização dos testes piloto Revisão do planejamento e testes	Elaboração do Plano Amostral Cronograma de Execução Levantamento dos recursos necessários Elaboração da Matriz de Planejamento

3.3.1 ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DE AUDITORIA

A etapa inicial de análise do objeto é de extrema importância no processo de auditoria. Ela desempenha um papel fundamental ao permitir que a equipe de auditoria obtenha uma compreensão abrangente do assunto a ser auditado.

Além disso, essa análise é essencial para estabelecer de maneira mais clara os objetivos específicos, o âmbito e alcance do trabalho, os exames e procedimentos a serem conduzidos, bem como identificar os recursos necessários para executar a auditoria com sucesso.

[56] KPA 2.5 / 7. Desenvolver metodologias, procedimentos e ferramentas padronizados a serem utilizados pela atividade de AI para planejar, para executar e para relatar os resultados do trabalho de auditoria, incluindo as diretrizes dos papéis de trabalho.

3.3.1 ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DE AUDITORIA

Nesta etapa, a equipe realiza o levantamento das seguintes informações⁵⁷:

- **VISÃO ESTRATÉGICA DO OBJETO:**

a) objetivos do objeto de auditoria, conforme definição estabelecida pela Unidade Auditada;

b) relação do objeto de auditoria com a missão, visão, objetivos estratégicos da Unidade Auditada;

- **VISÃO OPERACIONAL DO OBJETO⁵⁸:**

a) fluxogramas (mapas de processos) relacionados ao objeto da auditoria;

b) existência de um processo de gerenciamento de riscos do objeto;

c) responsáveis pelo objeto da auditoria;

d) quantidade/lotação/perfil da força de trabalho envolvida (inclusive terceirizados);

e) estrutura organizacional das áreas envolvidas;

f) principais insumos utilizados (energia, equipamentos, matéria-prima etc.);

g) sistemas informatizados utilizados;

h) indicadores de desempenho do objeto de auditoria.

[57] IPPF – 2201: No planejamento de trabalhos de auditoria, os auditores internos devem considerar: As estratégias e os objetivos da atividade que está sendo revisada e os meios pelos quais a atividade controla seu desempenho; Os riscos significantes aos objetivos, recursos e operações da atividade e os meios pelos quais o impacto potencial do risco é mantido em um nível aceitável; A adequação e a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controle da atividade, em comparação com um framework ou modelo relevante; As oportunidades de melhorias significantes nos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle da atividade.

[58] KPA 2.1 / 3.4 Documentar a estrutura de controle

3.3.1 ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DE AUDITORIA

- **VISÃO LEGAL DO OBJETO⁵⁹**

a) leis e regulamentos, normas, orientações, manuais e procedimentos internos, decisões de órgãos reguladores relacionados ao objeto de auditoria;

b) jurisprudência de interesse (Tribunal de Contas do Estado, Tribunal de Justiça do Estado, Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça etc.).

- **MATERIALIDADE DO OBJETO:**

a) programas/ações orçamentárias envolvidos;

b) materialidade dos recursos (em R\$).

- **HISTÓRICO DO OBJETO:**

a) histórico de achados;

b) recomendações dos órgãos de controle pendentes de atendimento;

c) informações extraídas de sistemas corporativos, da imprensa, da internet;

d) resultados de trabalhos anteriores;

e) estudos sobre o objeto da auditoria.

Algumas informações podem ser obtidas por meio de arquivos permanentes mantidos pela CGE. No entanto, para outras informações pode ser necessária a realização de entrevistas e workshops com os gestores e servidores da Unidade Auditada.

[59] KPA 2.1 / 3.2 Identificar as autoridades/critérios relevantes

3.3.1 ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DE AUDITORIA

Cabe destacar que durante esta etapa, especialmente no levantamento da visão legal do objeto, é importante realizar uma reunião com o gestor e principais atores relacionados ao objeto de auditoria para obter aceitação dos critérios de auditoria⁶⁰.

Outrossim, é importante avaliar se esses critérios são adequados para determinar se os objetivos e metas foram alcançados. Caso esses critérios sejam avaliados como adequados, eles serão utilizados nos trabalhos. Contudo, se eles forem avaliados como inadequados, devem ser discutidos critérios adequados com unidade auditada⁶¹.

3.3.2 IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DE RISCOS

Segundo a NBR ISO 31000, identificação de riscos é o processo de busca, reconhecimento e descrição de riscos, tendo como base o contexto estabelecido e apoiado na comunicação e consulta com as partes interessadas, internas e externas.

O objetivo é produzir uma lista abrangente de riscos, incluindo causas, fontes e eventos que possam ter um impacto na consecução dos objetivos identificados na etapa de estabelecimento do contexto. Nessa etapa serão trabalhados os seguintes riscos:

- **Risco Inerente:** situações potenciais que podem causar impacto na consecução dos objetivos da organização, sem considerar quaisquer medidas de controle que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou o seu impacto caso ocorra.
- **Risco de Controle:** risco de uma distorção significativa no objeto não ser impedido por meio de medidas de prevenção, ou de não ser identificado e corrigido a tempo pelo controle interno executado pela organização.
- **Risco de Distorção Relevante:** risco de que o objeto avaliado contenha uma distorção significativa antes da realização da auditoria. Essa distorção pode ocorrer em um nível geral da organização ou no nível das transações, saldos contábeis e divulgações.

[60] KPA 2.1 / 3.3. Obter aceitação, por parte dos gestores, dos critérios de auditoria

[61] IPPF – 2210.A3: São necessários critérios adequados para avaliar a governança, o gerenciamento de riscos e os controles. Os auditores internos devem determinar até que ponto a gestão e/ou o conselho estabeleceu critérios adequados para determinar se os objetivos e metas foram alcançados. Se forem adequados, os auditores internos devem utilizar tais critérios em sua avaliação. Se inadequados, os auditores internos devem identificar critérios de avaliação apropriados, por meio de discussão com a gestão e/ou com o conselho.

3.3.2 IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DE RISCOS

A equipe de auditoria deve possuir conhecimento suficiente para avaliar os principais riscos de fraude⁶² e de tecnologia da informação⁶³, assim como as formas de gerenciamento desses riscos. Contudo não se espera que todos os membros de auditoria tenham a expertise de um especialista em detectar esses riscos.

Durante a realização da avaliação preliminar do objeto de auditoria é realizada a avaliação sobre a existência de um processo de gerenciamento de riscos em relação ao objeto. Na hipótese desse processo existir, ele será avaliado para verificar se os riscos relacionados ao objeto foram devidamente identificados e avaliados.

Se esse processo for inexistente ou não tiver sido devidamente aplicado, a equipe de auditoria realizará, em conjunto com a unidade auditada, a identificação e avaliação dos eventos de risco inerentes que comprometem o alcance dos objetivos do objeto, bem como suas causas e consequências⁶⁴.

Nesse contexto, além da identificação do risco, devem ser levantados os subprocessos/atividades ao qual o risco está associado, suas possíveis causas e consequências e sua categoria.

Após a identificação dos riscos inerentes ao objeto avaliado, serão levantados e avaliados os controles internos adotados pela gestão para mitigar esses riscos. Nessa avaliação serão determinados os níveis de confiança desses controles e, conseqüentemente o risco de controle.

Consoante estabelecido na NBR ISO 31000, a avaliação das respostas a riscos e atividades de controle correspondentes – ou simplesmente controles – é parte integrante da análise de riscos. **Os controles incluem qualquer processo, política, dispositivo, prática ou outras ações e medidas** que a gestão adota com o objetivo de modificar o nível de risco.

[62] IPPF – 1210.A2: Os auditores internos devem possuir conhecimento suficiente para avaliar o risco de fraude e a forma como esse risco é gerenciado pela organização, mas não se espera que possuam a expertise de uma pessoa cuja principal responsabilidade seja detectar e investigar fraudes.

[63] IPPF – 1210.A3: Os auditores internos devem possuir conhecimento suficiente sobre os principais riscos e controles de tecnologia da informação e sobre as técnicas de auditoria baseadas em tecnologia disponíveis para a execução de seus trabalhos. Entretanto, não se espera que todos os auditores internos tenham a expertise de um auditor interno cuja principal responsabilidade seja a auditoria de tecnologia da informação.

[64] IPPF – 1220.A3: Os auditores internos devem estar alertas aos riscos significantes que poderiam afetar os objetivos, as operações ou os recursos. Entretanto, os procedimentos de avaliação isoladamente, mesmo quando realizados com o zelo profissional devido, não garantem que todos os riscos significantes sejam identificados.

3.3.2 IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DE RISCOS

A avaliação de controles internos, na fase de planejamento, envolve a identificação dos objetivos-chave dos processos e das atividades neles contidas, dos riscos relevantes relacionados e dos respectivos controles que a gestão adota para gerenciar os riscos (TCU, 2012). Nesse sentido, a equipe decidirá quais controles serão analisados, a extensão dos exames, e planejará os procedimentos que serão aplicados na realização dos testes de desenho e de efetividade operacional.

Após a avaliação do Nível de Confiança dos Controles (NCC), obtendo-se o Nível de Risco de Controle (NRC), será possível calcular o Nível do Risco de Distorção Relevante (NRDR), multiplicando-se o valor do Nível de Risco Inerente (NRI) pelo NRC. Nesta etapa, os riscos serão reorganizados, de forma que sejam apresentados em ordem decrescente pelo NRDR.

Figura 4 - Matriz de Riscos do Objeto

MATRIZ DE RISCOS								
Objetivo	Causa	Risco	Consequência	Probabilidade	Impacto	NRI	NRC	NRDR
								RE
								RE
								RA
								RM
								RM
								RB
								RB

Fonte: elaborado pela equipe

Esses procedimentos de identificação e avaliação dos riscos inerentes, de controle e de distorção relevante deverão ser conduzidos em observância ao roteiro do Anexo Único deste manual.

3.3.3 ESTABELECIMENTO DOS OBJETIVOS E ESCOPO

O número de riscos levantados e avaliados pode variar muito dependendo do objeto a ser auditado. Nesse sentido, para definição da quantidade de riscos selecionados, bem como a extensão dos exames a serem realizados, deve-se avaliar o tempo de auditoria, dos recursos disponíveis e da complexidade do objeto a ser auditado.

Nem sempre será possível avaliar todos os riscos levantados. Nessas situações a equipe de auditoria deverá comunicar a unidade auditada sobre quais os riscos de que ocorram distorções relevantes no objeto não serão avaliados, para que ela adote as medidas de controle pertinentes, observando-se o seu apetite a risco.

Ademais, para riscos que são inerentemente baixos, considerando o princípio da eficiência e a relação custo-benefício, pode ser que não seja necessária a realização de testes. Contudo, a depender do julgamento da equipe de auditoria, esses riscos podem ser selecionados.

A partir deste momento, a equipe de auditoria pode determinar os objetivos específicos do trabalho e o escopo da auditoria⁶⁵. Os objetivos específicos devem estar relacionados com os riscos selecionados⁶⁶.

Além disso, esses objetivos devem ser construídos levando-se em consideração a probabilidade de erros, fraudes e não conformidades significantes relacionadas ao objeto⁶⁷, delimitando os objetivos gerais, inicialmente traçados no PAAI, e norteando a elaboração das questões de auditoria.

(65) IPPF – 2210: Os objetivos devem ser estabelecidos para cada trabalho da auditoria.

(66) IPPF – 2210.A1: Os auditores internos devem conduzir uma avaliação preliminar dos riscos relevantes para a atividade sob revisão. Os objetivos do trabalho de auditoria devem refletir os resultados dessa avaliação.

(67) IPPF – 2210.A3: Ao desenvolver os objetivos do trabalho de auditoria, os auditores internos devem considerar a probabilidade de erros, fraudes e não conformidades significantes, além de outras exposições.

3.3.3 ESTABELECIMENTO DOS OBJETIVOS E ESCOPO

O direcionamento do escopo da auditoria dependerá da avaliação preliminar dos controles internos realizada na etapa anterior. Nesse contexto, caso essa avaliação indique que o controle é forte, a auditoria será conduzida avaliando a efetividade operacional desse controle. Por outro lado, se ele for avaliado como fraco, serão apreciadas as transações para verificar o impacto da inexistência ou inadequação desses controles.

A tabela abaixo destaca a relação entre o resultado da avaliação preliminar da avaliação dos controles e os testes que deverão ser priorizados na etapa de execução da auditoria.

Tabela 16 - Relação NCC x Tipo de teste

NÍVEL DE CONFIANÇA DO CONTROLE (NCC)	TIPO DE TESTE
INEXISTENTE	Serão aplicados alguns testes substantivos
FRACO	Serão aplicados mais testes substantivos
MEDIANO	Será aplicada uma combinação de testes substantivos e testes de controle
SATISFATÓRIO	Serão aplicados alguns testes de controle
FORTE	Serão aplicados mais testes de controle

Fonte: elaborado pela equipe

3.3.3 ESTABELECIMENTO DOS OBJETIVOS E ESCOPO

A definição do escopo deverá destacar os elementos **(processos, sistemas, registros, pessoal, propriedades físicas)** que serão avaliados⁶⁸, de forma clara, e devem ser suficientes para alcançar os objetivos do trabalho da auditoria⁶⁹.

Ademais, também é relevante documentar os elementos que não serão escopo da auditoria, assim como as limitações do escopo que venham a surgir. Essas limitações devem ser discutidas com o supervisor da equipe de auditoria para verificar se elas afetam a capacidade da equipe de conduzir a auditoria com independência e objetividade, buscando-se respostas a essas limitações caso afetem a auditoria.

3.3.4 ELABORAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Durante a execução da auditoria a equipe deverá obter evidências adequadas e suficiente para apresentar conclusões sobre o objeto de auditoria. Nesse contexto, os papéis de trabalho inserem-se como ferramentas para direcionar os membros de auditoria na obtenção e documentação dessas evidências⁷⁰, visando atingir os objetivos do trabalho⁷¹.

Além disso, os papéis de trabalho também podem ser utilizados para demonstrar que a auditoria foi planejada e executada em conformidade com as normas e as exigências legais e regulamentares aplicáveis.

Vale ressaltar que esses papéis de trabalho devem ser elaborados de tal forma que algum outro membro de auditoria experiente, que não tenha tido envolvimento anterior com a auditoria, consiga entender a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados, bem como as conclusões obtidas pela equipe.

[68] IPPF – 2220.A1: O escopo do trabalho da auditoria deve incluir considerações sobre sistemas, registros, pessoal e propriedades físicas relevantes, incluindo aqueles sob o controle de terceiros.

[69] IPPF – 2220: O escopo estabelecido deve ser suficiente para alcançar os objetivos do trabalho da auditoria.

[70] KPA 2.5 / 6. Documentar os processos vigentes para planejar, para executar e para relatar os resultados dos trabalhos de auditoria individuais, incluindo a comunicação com a gerência

[71] IPPF – 2240: Os auditores internos devem desenvolver e documentar programas de trabalho que atendam aos objetivos do trabalho.

3.3.4 ELABORAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Nesse sentido, na fase de planejamento, esses documentos devem estar estruturados para conter⁷².

- Identificação da auditoria que está sendo realizada;
- Numeração do papel de trabalho;
- Identificação do objetivo e conteúdo do documento;
- Questão de auditoria que será abordada;
- Critérios a serem seguidos;
- Descrição dos procedimentos a serem aplicados e conclusões a serem obtidas⁷³;
- Fonte dos dados;
- Exemplos de aplicação (teste piloto).

O papel de trabalho preenchido na execução deverá conter, ainda, a data de sua elaboração, a data da coleta dos dados e da supervisão. Também é necessário indicar os nomes dos responsáveis pela elaboração, coleta, supervisão e revisão.

O escopo estabelecido orientará a elaboração dos papéis de trabalho. Dessa forma, esses documentos serão construídos para aplicação de testes de controle ou testes substantivos.

Os testes de controle têm a finalidade de avaliar o desenho e a efetividade operacional dos controles internos, verificando se eles mitigam os riscos avaliados, bem como se estão sendo devidamente implementados. Durante a etapa de avaliação dos riscos é realizada uma avaliação preliminar dos controles do objeto.

[73] IPPF – 2240.A1: Os programas de trabalho devem incluir os procedimentos para identificar, analisar, avaliar e documentar as informações durante o trabalho da auditoria. O programa de trabalho deve ser aprovado antes de ser implantado e quaisquer ajustes devem ser prontamente aprovados.

3.3.4 ELABORAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Contudo, conforme for o resultado dos exames preliminares, pode ser necessário ampliar os testes sobre os controles internos ou encerrar a análise dos controles. No caso de se dar continuidade aos trabalhos de avaliação desses controles, poderão ser verificadas as seguintes questões:

- O controle ataca diretamente o risco identificado?
- O controle é relevante o suficiente para efetivamente reduzir ou eliminar o risco?
- A aplicação do controle fornece informações relevantes que subsidiam a tomada de decisão?
- O custo e esforço de aplicação do controle é manifestadamente desproporcional ao benefício gerado por ele?
- Os responsáveis pela realização dos procedimentos foram devidamente capacitados/orientados?
- Os responsáveis pela aplicação dos procedimentos possuem acesso aos sistemas, ferramentas ou plataformas necessárias?
- Cada servidor possui a sua senha de acesso restrita às funções e às atividades exercidas?
- Foram estabelecidos procedimentos a serem seguidos caso se verifique, durante a aplicação do controle, a materialização do risco?
- Há elaboração de relatórios gerenciais?
- Há rol de atos estabelecidos formalmente que necessitem de aprovação superior?
- Há limites de alçada de aprovação de transações por servidor?

[73] IPPF – 2240.A1: Os programas de trabalho devem incluir os procedimentos para identificar, analisar, avaliar e documentar as informações durante o trabalho da auditoria. O programa de trabalho deve ser aprovado antes de ser implantado e quaisquer ajustes devem ser prontamente aprovados.

3.3.4 ELABORAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Os testes substantivos, por sua vez, têm como objetivo verificar a suficiência, a exatidão e a validade dos dados obtidos. Esses testes são utilizados para obter evidências adequadas e suficientes que permitam chegar a conclusões sobre as transações do objeto auditado.

Esses testes são subdivididos em testes de detalhes e em procedimentos analíticos substantivos. Nos testes de detalhes ocorre a seleção e exame de transações, registros contábeis, operações e documentos.

Por meio desse teste, a equipe de auditoria realiza uma análise detalhada de documentos, contratos, faturas, extratos bancários, visando obter evidências sobre a veracidade, exatidão, conformidade e completude das informações relacionados ao objeto.

Nos procedimentos analíticos substantivos ocorrem comparações entre elementos financeiros e não financeiros, buscando identificar variações significativas ou inconsistências nas informações.

3.3.5 REALIZAÇÃO DE TESTES PILOTO E REVISÃO DO PLANO

O planejamento de auditoria é um processo dinâmico, contínuo e flexível. Nesse sentido, podem surgir eventos que ensejam a revisão dos trabalhos ainda na fase de planejamento, como nos casos em que é necessário ajustar os papéis de trabalho, após a realização de testes piloto.

O teste piloto consiste na aplicação preliminar dos papéis de trabalho sobre uma pequena amostra, a fim de verificar se eles são capazes de gerar evidências adequadas e suficientes para apresentar conclusões sobre o objeto de auditoria.

3.3.5 REALIZAÇÃO DE TESTES PILOTO E REVISÃO DO PLANO

Vale ressaltar que nem sempre será possível a realização dos testes piloto. No entanto, sempre que for possível a equipe deverá realizar esses testes, em especial quando a execução envolver a avaliação de um grande volume de amostras.

Após a realização dos testes piloto, a equipe deverá discutir os resultados encontrados com os responsáveis pela supervisão dos trabalhos, sem prejuízo de outras reuniões no decorrer do planejamento. Além da apresentação desses resultados deverá ser alinhado também a necessidade de revisão de algum elemento do planejamento da auditoria.

Destaca-se que a revisão do plano pode não acontecer somente no planejamento da auditoria. Em determinadas situações, durante a execução da auditoria, a equipe pode verificar a necessidade de revisar o planejamento.

3.3.6 ELABORAÇÃO DO PLANO AMOSTRAL

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade (CFC NBC TA 530), amostragem em auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população relevante para fins de auditoria.

Assim, todas as unidades de amostragem têm a mesma chance de serem selecionadas para proporcionar uma base razoável que possibilite o auditor concluir sobre toda a população. Por outro lado, o censo em auditoria é a aplicação de procedimentos em 100% da população.

Há dois tipos de amostragens: **não-probabilísticas** (ou não-estatística) e **probabilísticas** (ou estatística). As amostras por quotas e por julgamento do pesquisador são não-probabilísticas. Por outro lado, **as amostras aleatórias simples, estratificadas** e por **conglomerados são probabilísticas**, uma vez que seus elementos são selecionados com base em probabilidades conhecidas.

3.3.6 ELABORAÇÃO DO PLANO AMOSTRAL

Em estudos numéricos, somente as amostragens probabilísticas permitem a correta generalização para a população dos resultados amostrais. Nas amostragens não-probabilísticas as conclusões estão limitadas aos itens examinados. Nesse sentido, a definição de qual método adotar para seleção dos itens para serem testados depende do julgamento do auditor.

Vale ressaltar que embora o método definido dependa da avaliação da equipe de auditoria, devem ser adotadas medidas para reduzir o risco de amostragem, ou seja, o risco de que a conclusão baseada na amostra seja inadequada, isto é, diferente da conclusão obtida se o procedimento fosse aplicado em toda a população.

Ademais, caso existam diferentes objetos e procedimentos a serem avaliados, a equipe deverá estabelecer uma estratégia amostral adequada para cada item. Nesse contexto, as conclusões obtidas com os resultados encontrados devem respeitar a estratégia amostral definida.

Destaca-se que o plano amostral deve ser documentado, apresentando-se a descrição da população, a descrição da amostra, os critérios de seleção da amostra, a amostra selecionada.

3.3.7 CRONOGRAMA DE EXECUÇÃO

Durante a elaboração do PAAI, a equipe responsável determina o **Tempo Esperado da Auditoria (TEA)**, conforme orientações da seção 3.1.3.3. Nessa avaliação é realizada uma estimativa da duração da auditoria.

Contudo, no momento da elaboração do planejamento individual do trabalho, é importante que a avaliação do tempo necessário para realizar a auditoria seja atualizada. A equipe responsável pelo planejamento deverá levar em consideração, nessas alterações, os procedimentos a serem adotados na execução da auditoria, bem como eventuais tempos de espera para receber informações.

3.3.8. LEVANTAMENTO DOS RECURSOS NECESSÁRIOS

Assim como existe a necessidade de levantamento dos recursos (**humanos, financeiros e material**) necessários para realizar o planejamento da auditoria, também é necessário realizar esse levantamento para execução, considerando a natureza e complexidade do trabalho, do tempo de execução e dos recursos disponíveis ⁷⁴.

Nesse sentido, a equipe responsável por realizar o planejamento deverá verificar quais são as competências e habilidades necessárias para executar os trabalhos de auditoria, eventuais despesas necessárias (**diárias, cursos, aquisição de insumos e equipamentos**), bem como a estrutura necessária para aplicação dos procedimentos ⁷⁵.

3.3.9. ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO

Após a realização do levantamento de informações e análises das etapas anteriores, a equipe de auditoria construirá a matriz de planejamento, a qual deverá conter as questões de auditoria, os critérios, as informações requeridas, as fontes de informação, os procedimentos de auditoria e os possíveis achados.

Figura 5 - Estrutura da Matriz de Planejamento

Questões de auditoria	Critérios	Informações requeridas	Fontes de informação	Procedimentos de auditoria	Possíveis achados

Fonte: elaborado pela equipe

[74] IPPF – 2230: Os auditores internos devem determinar os recursos apropriados e suficientes para cumprir os objetivos do trabalho da auditoria, baseado em uma avaliação da natureza e da complexidade de cada trabalho, das restrições de tempo e dos recursos disponíveis.

[75] KPA 2.4 / 7. Determinar os recursos globais exigidos (humanos, financeiros, materiais) para realizar o plano e incluir o montante de recursos para cada trabalho de auditoria, outros serviços a serem prestados, e quaisquer recursos adicionais que possam ser exigidos para responder a outras prioridades da gestão e/ou das partes interessadas (stakeholders) que possam surgir durante o período coberto pelo plano.

3.3.9. ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO

As questões de auditoria estão relacionadas aos objetivos específicos do trabalho que serão respondidas após a aplicação dos procedimentos de auditoria e são obtidas por meio de uma avaliação de riscos, **conforme destacado na seção 3.3.3.**

Na coluna de critérios são indicadas as normas, regulamentações e boas práticas que estão sendo objeto de avaliação e que subsidiarão as conclusões da equipe de auditoria.

As informações requeridas referem-se às informações e evidências necessárias para responder as questões de auditoria. A fonte de informação consiste na indicação de onde será extraída a informação requerida.

No campo destinado à descrição dos procedimentos de auditoria deverá ser apresentada uma exposição sintética dos procedimentos a serem aplicados pela equipe de auditoria, bem como indicados os papéis de trabalho, onde se encontram as descrições pormenorizadas dos testes.

3.3.10. ESTRUTURA DO PLANO INDIVIDUAL DE AUDITORIA INTERNA

As etapas anteriores apresentam orientações a serem seguidas na realização do planejamento individual da auditoria. Nesse sentido, esse planejamento será documentado por meio do documento “Plano Individual de Auditoria Interna”⁷⁶, o qual seguirá a seguinte estrutura⁷⁷:

[76] KPA 2.5 / 6. Documentar os processos vigentes para planejar, para executar e para relatar os resultados dos trabalhos de auditoria individuais, incluindo a comunicação com a gerência

[77] KPA 2.1 / 3.7 Desenvolver o plano detalhado de auditoria

3.3.10. ESTRUTURA DO PLANO INDIVIDUAL DE AUDITORIA INTERNA

Tabela 17 - Estrutura do Plano Individual de Auditoria Interna

TÓPICO	DESCRIÇÃO	ORIENTAÇÕES ADICIONAIS (SUBSEÇÃO)
1. INTRODUÇÃO	Apresentação da origem da demanda, do objetivo geral e escopo estabelecido, bem como da equipe designada para realizar o planejamento.	-
2. METODOLOGIA	Descrição da metodologia empregada para elaboração do plano ⁷⁸ .	3.3.1 a 3.3.9
3. CONHECIMENTO DO OBJETO	Apresentação das principais informações relacionadas ao objeto (visão estratégica do objeto, visão operacional do objeto, visão legal do objeto, materialidade do objeto e histórico do objeto).	3.3.1
4. IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DE RISCOS	Apresentação dos riscos inerentes, riscos de controle e riscos de distorção relevante. Além disso, serão indicados os riscos que serão priorizados.	3.3.2
5. OBJETIVOS ESPECÍFICOS E ESCOPO DA AUDITORIA	Apresentação dos objetivos específicos estabelecidos, escopo e não escopo, questões de auditoria.	3.3.3
6. PLANO AMOSTRAL	Apresentação do universo amostral, do método de amostragem empregada e da amostra selecionada.	3.3.6
7. CRONOGRAMA DE EXECUÇÃO	Apresentação das atividades a serem realizadas, bem como o prazo necessários para concluí-las.	3.3.7

[78] KPA 2.1 / 3.6 Identificar objetivos de auditoria, escopo e metodologia (incluindo método de amostragem)"

3.3.10. ESTRUTURA DO PLANO INDIVIDUAL DE AUDITORIA INTERNA

Tabela 17 - Estrutura do Plano Individual de Auditoria Interna

8. RECURSOS PARA EXECUÇÃO DA AUDITORIA	Apresentação dos recursos humanos (equipe de execução), financeiros e de material necessários para executar a auditoria.	3.3.8
9. REFERÊNCIAS	Descrição das referências bibliográficas adotadas durante a elaboração do plano.	-
APÊNDICE A – MATRIZ DE PLANEJAMENTO	Apresentação consolidada das questões de auditoria, critérios adotados, informações requeridas, fontes de informações, procedimentos de auditoria e possíveis achados.	3.3.9
APÊNDICE B – PAPÉIS DE TRABALHO	Apresentação ou referência aos papéis de trabalho elaborados para execução e documentação da auditoria.	3.3.4 e 3.3.5

Fonte: elaborado pela equipe

3.3.11. APROVAÇÃO DO PLANO INDIVIDUAL DE AUDITORIA INTERNA

A proposta do Plano Individual de Auditoria Interna será apresentada ao supervisor dos trabalhos e, se for possível, ao Controlador-Geral do Estado para apreciação e aprovação. A equipe responsável pelo planejamento deverá dar destaque para as principais avaliações realizadas para determinar a natureza, época e a extensão da auditoria.

4. EXECUÇÃO DA AUDITORIA INTERNA

A divisão entre as fases de planejamento e execução não é rígida, tendo em vista que em diversas ocasiões são levantadas informações no planejamento que são característicos da fase de execução, como, por exemplo, na realização dos testes piloto. Além disso, durante a execução, a equipe pode entender necessário revisar aspectos do planejamento anteriormente realizado.

Ressalta-se que também é possível encontrar elementos da execução da auditoria durante a elaboração dos relatórios preliminares e finais de auditoria, como, por exemplo, em eventuais procedimentos adicionais aplicados para avaliar as manifestações apresentadas pela unidade auditada.

Nesse sentido, embora essa separação entre as fases da auditoria não seja rígida, a etapa de execução pode ser caracterizada pelos seguintes elementos:

Tabela 18 - Elementos da execução da auditoria

COMUNICAÇÃO COM A UNIDADE AUDITADA	OBTENÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS
APRESENTAÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA SOLICITAÇÃO DE INFORMAÇÕES NOTA DE AUDITORIA	Aplicação dos testes Análise e documentação das evidências Achados de auditoria

Fonte: elaborado pela equipe

4.1. COMUNICAÇÃO COM A UNIDADE AUDITADA

Conforme abordado na seção 2.6, **“Gerenciamento das comunicações nas auditorias interna”**, é fundamental que haja um eficiente processo de comunicação entre a equipe de auditoria e a unidade auditada. Nas seções a seguir apresentaremos as principais orientações a serem seguidas na execução da auditoria.

4.1.1. APRESENTAÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA

Diferentemente de outras reuniões realizadas com a unidade auditada, durante a elaboração do plano individual de auditoria, a equipe realizará reunião para comunicar o início da execução da auditoria e apresentar as principais diretrizes do trabalho de auditoria a ser executado.

Essa reunião será conduzida pelo supervisor dos trabalhos ou outro que receba esta atribuição e contará, sempre que possível, com a participação da autoridade máxima da unidade auditada.

Vale ressaltar que, antes da reunião de abertura, deverá ser encaminhado um ofício apresentando as seguintes informações:

- Tipo de auditoria e objetivos do trabalho;
- Cronograma de execução;
- Indicação da equipe de execução, coordenador e supervisor;
- Indicação dos recursos e estrutura necessários da unidade auditada para realização dos trabalhos, quando for necessário.

No momento da reunião, serão detalhadas as informações apresentadas no ofício. Além disso, a unidade auditada será comunicada da dinâmica do funcionamento da auditoria.

4.1.2. SOLICITAÇÃO DE INFORMAÇÕES

As informações que serão utilizadas para evidenciar as conclusões dos membros de auditoria podem ser obtidas de diferentes formas. Nesta seção trataremos da solicitação de informações, documentos ou esclarecimentos.

Essa solicitação normalmente é formalizada para a autoridade máxima da unidade auditada ou outra pessoa que seja responsável pela informação. No caso de solicitações de informações diretamente da unidade auditada, a definição do responsável por coletar e fornecer essas informações cabe ao dirigente máximo dessa unidade.

4.1.2. SOLICITAÇÃO DE INFORMAÇÕES

É importante que a comunicação seja suficientemente clara e compreensiva para que as respostas atendam ao propósito da solicitação. Quando a equipe julgar necessário, pode ser apropriada a realização de reuniões e visitas para explicar com mais detalhes sobre como a comunicação deve ser respondida e como a informação deve ser apresentada.

Ademais, também é importante que sejam definidos prazos para apresentação dessas comunicações. Os membros de auditoria responsáveis pelas comunicações deverão considerar a complexidade e volume de informações no momento de definir esses prazos.

Nesse sentido, o interlocutor designado pela unidade auditada poderá ser consultado para alinhamento de um prazo exequível pela unidade e que seja capaz de atender as necessidades da equipe de auditoria.

Apesar das medidas adotadas pelos membros de auditoria, podem ocorrer situações em que a resposta à solicitação não atenda aos padrões necessários para o trabalho. Nessas situações, esse requerimento poderá ser reiterado ou poderá ser realizada uma atuação em parceria com o interlocutor da unidade para elucidar aos responsáveis pela informação as necessidades da equipe.

4.1.3. NOTA DE AUDITORIA

Durante a execução da auditoria, podem surgir situações detectadas pelos membros de auditoria que necessitem ser comunicados à unidade auditada antes da elaboração do relatório.

Esses eventos podem ocorrer quando a equipe de auditoria avalia que determinado achado pode causar danos aos cidadãos ou à administração pública se não forem adotadas medidas mitigatórias imediatamente.

Outrossim, a Nota de Auditoria poderá ser utilizada também quando a equipe detecta algum achado e necessita de maiores esclarecimentos e justificativas da unidade auditada para avaliar a pertinência da realização de procedimentos adicionais.

A Nota de Auditoria deverá conter uma breve descrição da auditoria que está sendo realizada, do achado de auditoria detectado e das propostas de encaminhamento, contendo as recomendações ou solicitações de justificativa/esclarecimento.

4.2. OBTENÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A coleta e avaliação dos dados relacionados ao objeto auditado é fundamental para que a equipe de auditoria garanta a eficácia e a credibilidade do processo de auditoria. Além disso, as informações coletadas nesta etapa auxiliam os membros de auditoria a concluir sobre a exposição aos riscos e controles relacionadas à governança, operações e sistemas de informação da organização.

A análise desses dados também permite que a equipe formule recomendações que ajudem os tomadores de decisão a entenderem melhor a sua unidade, assim como identificar oportunidades de melhoria ou as medidas corretivas a serem tomadas. Nessa linha, as seções a seguir orientam sobre as ações a serem empregadas na obtenção e na análise dos dados.

4.2.1. APLICAÇÃO DOS TESTES

Nesta etapa, a equipe de auditoria irá aplicar os procedimentos previstos nos papéis de trabalho elaborados na fase de planejamento (seção 3.3.4)⁷⁹. Os resultados e conclusões obtidas na aplicação desses testes devem ser devidamente documentados nesses papéis de trabalho⁸⁰.

Vale ressaltar que a equipe poderá empregar várias técnicas de auditoria nesta etapa da execução. Nesse sentido, apresentamos, abaixo, uma lista, não exaustiva, das técnicas que normalmente são empregadas nos trabalhos de auditoria.

INSPEÇÃO: verificação de registros, de documentos ou de ativos, visando a obtenção de evidências para concluir sobre a existência física do objeto ou do item examinado.

OBSERVAÇÃO: verificação da execução de procedimentos pelos seus respectivos responsáveis designados, com intuito de aferir se esse processo está sendo operado em conformidade com o critério aplicável.

[79] KPA 2.1 / 4.1 Aplicar os procedimentos específicos de auditoria.

[80] KPA 2.1 / 4.2 Documentar os procedimentos executados e seus resultados.

4.2.1. APLICAÇÃO DOS TESTES

ANÁLISE DOCUMENTAL: diferentemente da inspeção em que o objetivo pode ser o de verificar a existência de determinado documento, na análise documental o intuito é determinar se esse documento evidencia que as transações foram realizadas de acordo com os parâmetros legais, comerciais ou de controle.

CONFIRMAÇÃO EXTERNA OU CIRCULARIZAÇÃO: visa a obtenção de uma declaração independente de partes externas à unidade auditada em relação a eventos e informações relacionadas a sua atividade.

INDAGAÇÃO: pode ser realizada de forma escrita ou oral e se caracteriza pela formulação de questionamentos à unidade auditada ou outra unidade com o intuito de obter informações, dados e esclarecimentos.

RECÁLCULO: verificação da exatidão matemática de cálculos realizados pela unidade auditada ou por terceiros.

REEXECUÇÃO: consiste na execução dos procedimentos pela equipe de auditoria para verificar a veracidade, a correção e a legitimidade dos atos/fatos registrados pela unidade auditada.

PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS: avaliações de informações contábeis por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Compreendem, também, o exame necessário de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente dos valores esperados⁸¹.

RASTREAMENTO: verificação da relação entre os lançamentos contábeis e a documentação, partindo da documentação até os lançamentos. Tem a finalidade de detectar quantias lançadas a menor e de verificar a integridade da informação contábil.

VOUCHING: verificação da relação entre os lançamentos contábeis e a documentação, partindo dos lançamentos até a documentação. Tem o objetivo de detectar quantias lançadas a maior e de verificar a existência ou ocorrência de eventos com impactos contábeis.

[81] Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1221, de 04 de dezembro de 2009, que aprova a NBC TA 520.

4.2.2. ANÁLISE E DOCUMENTAÇÃO DAS EVIDÊNCIAS

A evidência de auditoria é a informação analisada e utilizada pela equipe de auditoria para sustentar as conclusões do trabalho de auditoria⁸². A qualidade dessas conclusões depende da capacidade da equipe de auditoria de identificar, analisar, avaliar⁸³ e documentar evidências suficientes, confiáveis, relevantes e úteis⁸⁴.

A suficiência está relacionada com a quantidade de evidências necessárias para que a equipe de auditoria consiga concluir sobre o objeto de auditoria⁸⁵. Além disso, a evidência deve ser suficiente para que um outro membro de auditoria chegue às mesmas conclusões que a equipe de auditoria obteve.

Vale ressaltar que embora seja necessário que haja uma quantidade suficiente de evidências, também é fundamental que essas evidências sejam apropriadas⁸⁶, ou seja, de qualidade. Nesse sentido, essa qualidade pode ser avaliada pela sua confiabilidade, relevância e utilidade.

A confiabilidade está relacionada à obtenção da informação pelos melhores meios possíveis com as técnicas de auditorias apropriadas. Essas informações devem ser fidedignas, representando adequadamente os fatos **(sem erros ou medidas tendenciosas)**.

A avaliação da confiabilidade depende do julgamento profissional da equipe de auditoria, não seguindo regramentos inflexíveis. No entanto, as seguintes diretrizes podem ser utilizadas como referência na avaliação da confiabilidade:

[82] KPA 2.1 / 4.3 Avaliar as informações obtidas.

[83] IPPF – 2310: Os auditores internos devem identificar informações suficientes, confiáveis, relevantes e úteis para atingir os objetivos do trabalho de auditoria.

[84] IPPF – 2330: Os auditores internos devem documentar informações suficientes, confiáveis, relevantes e úteis para apoiar as conclusões e resultados do trabalho de auditoria.

[85] IPPF – 2300: Os auditores internos devem identificar, analisar, avaliar e documentar informações suficientes para cumprir os objetivos do trabalho da auditoria.

[86] IPPF – 2320: Os auditores internos devem fundamentar as conclusões e os resultados do trabalho de auditoria com base em análises e avaliações apropriadas.

4.2.2. ANÁLISE E DOCUMENTAÇÃO DAS EVIDÊNCIAS

Tabela 19 - Confiabilidade da evidência

EVIDÊNCIA MAIS CONFIÁVEL	EVIDÊNCIA MENOS CONFIÁVEL
OBTIDA DE TERCEIROS INDEPENDENTES	Obtida junto a unidade auditada
PRODUZIDAS POR UM PROCESSO OU SISTEMA COM CONTROLES EFETIVOS	Produzidas por um processo ou sistema com controles ineficazes
OBTIDAS DIRETAMENTE PELA EQUIPE DE AUDITORIA	Obtidas indiretamente
PROPORCIONADAS POR DOCUMENTOS ORIGINAIS	Proporcionadas por fotocópias
CORROBORADAS POR INFORMAÇÕES ORIUNDAS DE OUTRAS FONTES	Obtida em uma única fonte
INFORMAÇÕES DOCUMENTAIS	Informações testemunhais

Fonte: Adaptado do Curso Técnicas de Auditoria Interna Governamental. Brasil (2020)

A relevância da evidência de auditoria apresenta a relação da informação com os objetivos e escopo do trabalho. Nesse sentido, a equipe deverá exercer o seu julgamento profissional para avaliar a relevância da informação obtida.

Quanto à utilidade da evidência, esse atributo está relacionado com a capacidade da informação auxiliar a unidade auditada no alcance dos seus objetivos. Dessa mesma forma, ela também deverá ser útil para realizar as análises e chegar às conclusões.

4.2.3. ACHADOS DE AUDITORIA

Ocorre um achado de auditoria quando se constata que um evento ou situação diverge de um critério preestabelecido. Ele também representa a materialização dos riscos levantados na fase de planejamento.

Vale ressaltar que a situação encontrada pode estar relacionada com uma não-conformidade ou com uma conformidade, especialmente nos casos em que há registros de boas práticas.

Nem sempre todos os achados serão objeto de opinião ou de recomendação. Para que ele seja utilizado nas conclusões dos trabalhos, o achado deve ser relevante para os objetivos do trabalho.

Caso ele não seja relevante, deverá ser apresentado como apontamento ou poderão ser destacados apenas nos papéis de trabalho, caso não sejam capazes de auxiliar na melhoria da gestão ou de evitar situações semelhantes.

Os achados de auditoria são estruturados de forma a conter:

Situação encontrada: evento identificado que representa a atual situação ou condição do objeto avaliado.

Critério: trata-se do referencial utilizado para avaliação a situação do objeto.

Causa: razão ou motivo da ocorrência de conformidade ou não conformidade com o critério avaliado.

Consequência: impactos ocasionados pela ocorrência do achado.

Evidência: indicação dos documentos e outros elementos utilizados que retratam a situação encontrada.

4.2.3. ACHADOS DE AUDITORIA

Recomenda-se que esses achados sejam consolidados em forma de tabela, por meio do documento “Matriz de achados”⁸⁷, para que essas informações sejam apresentadas de forma organizada, sintética e sistêmica.

Essa matriz auxilia a equipe a documentar as situações encontradas durante à execução dos trabalhos; ajuda na organização, em um único documento, das avaliações realizadas pela equipe; facilita a colaboração, revisão e supervisão dos trabalhos.

Figura 6 - Matriz de Achados

Questões de auditoria	Situação encontrada	Critério	Causa	Consequência	Evidência	Recomendação	Benefícios estimados

5. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

A equipe de auditoria precisa apresentar os resultados e as conclusões obtidas a partir das análises realizadas, das informações fornecidas e das comunicações anteriores com a unidade auditada⁸⁸.

O principal objetivo da comunicação dos resultados é de que a unidade auditada compreenda as situações encontradas pelos membros da auditoria, bem como as análises, conclusões e recomendações relacionados ao objeto da auditoria.

Vale ressaltar que essas comunicações podem não se restringir aos resultados obtidos com a conclusão da execução da auditoria. Por vezes, ela pode ser apropriada na fase de execução, por meio da nota de auditoria, ou até mesmo no planejamento.

[87] KPA 2.1 / 4.2 Documentar os procedimentos executados e seus resultados

[88] IPPF – 2400: Os auditores internos devem comunicar os resultados dos trabalhos de auditoria.

5.1. RELATÓRIO DE AUDITORIA INTERNA

O relatório de auditoria interna é uma das principais ferramentas de comunicação com a unidade auditada. Nesse documento, a equipe de auditoria apresenta objetivos do trabalho, a extensão dos testes aplicados, as conclusões obtidas e as recomendações emitidas⁸⁹.

O relatório é construído em dois momentos. No primeiro, a equipe indica os principais achados e constatações da auditoria, conforme orientações da **seção 4.2.3**. Esse relatório é encaminhado e apresentado à unidade para que ela possa entender a natureza desses achados e apresentar as justificativas e manifestações pertinentes.

É importante que o prazo para apresentação da manifestação seja acordado com a unidade auditada para que ela possa avaliar adequadamente as informações apresentadas pela equipe de auditoria.

Nesse contexto, quando a unidade declara que não tem justificativas a apresentar, não cumpre o prazo pra resposta ou apresenta as devidas manifestações, inicia-se o segundo momento da construção do relatório de auditoria interna com a análise dessas informações para concluir sobre o objeto de auditoria e elaborar as recomendações em resposta aos achados⁹⁰.

Eventualmente a manifestação pode levar à descaracterização do achado ou modificação da opinião da equipe de auditoria acerca de determinada situação encontrada. Nessas situações, a equipe deverá avaliar a natureza dessas alterações e discutir com a supervisão dos trabalhos.

As recomendações devem, sempre que for possível, indicar “o quê” necessita ser feito, evitando-se recomendar “como” será feito. Ademais, as recomendações devem ser apropriadas para agregar valor à unidade auditada, melhorando os processos de governança para⁹¹:

[89] KPA 2.1 / 5.1 Preparar o relatório ou outro mecanismo para comunicar os resultados da auditoria

[90] KPA 2.1 / 4.4 Chegar a conclusões específicas e elaborar recomendações

[91] IPPF – 2110: A atividade de Auditoria Interna deve avaliar e propor recomendações apropriadas para melhorar os processos de governança da organização para: tomar decisões estratégicas e operacionais; supervisionar o gerenciamento de riscos e o controle; promover a devida ética e valores dentro da organização; garantir gerenciamento e prestação de contas eficazes quanto ao desempenho da organização; comunicar informações de riscos e controle às áreas apropriadas da organização; coordenar as atividades e a comunicação das informações entre o conselho, os auditores externos e internos, outros prestadores de serviços de avaliação e a gestão.

5.1. RELATÓRIO DE AUDITORIA INTERNA

- Tomar decisões estratégicas e operacionais;
- Supervisionar o gerenciamento de riscos e o controle;
- Promover a devida ética e valores dentro da organização;
- Garantir gerenciamento e prestação de contas eficazes quanto ao desempenho da organização;
- Comunicar informações de riscos e controle às áreas apropriadas da organização;
- Coordenar as atividades e a comunicação das informações entre o conselho, os auditores externos e internos, outros prestadores de serviços de avaliação e a gestão.

É aconselhável que essas recomendações, dentre outros elementos, sejam monitoráveis, ataquem a causa raiz do problema identificado, sejam viáveis, significativas e tenham um bom custo-benefício.

É importante pontuar que tanto a construção das recomendações como a avaliação do plano de ação elaborado pela unidade auditada sejam realizadas em conjunto com a equipe responsável por realizar o seu monitoramento, a fim de que ela entenda a natureza das recomendações, bem como as medidas necessárias para mitigar os riscos encontrados.

Vale ressaltar que o conteúdo do relatório pode variar a depender da natureza, da época e da extensão do trabalho. No entanto, os relatórios devem apresentar a seguinte estrutura⁹²:

[92] KPA 2.5 / 6. Documentar os processos vigentes para planejar, para executar e para relatar os resultados dos trabalhos de auditoria individuais, incluindo a comunicação com a gerência

5.1. RELATÓRIO DE AUDITORIA INTERNA

Tabela 20 - Estrutura do relatório de auditoria interna

SEÇÃO	DESCRIÇÃO
INTRODUÇÃO	Apresentação da unidade auditada do objeto da auditoria, do tipo de auditoria, dos objetivos do trabalho, do escopo da metodologia e das limitações.
QUESTÕES E ACHADOS DE AUDITORIA	São apresentadas as questões de auditoria e as análises e resultados encontrados para responder essas questões. Caso sejam verificados achados, eles devem ser apresentados em observância com orientações da seção 4.2.3. A manifestação da unidade bem como à análise dessa manifestação também são apresentadas nesta seção, sendo recomendável que elas sejam apresentadas juntamente com os achados.
CONSIDERAÇÕES FINAIS	Apresentação das conclusões obtidas em relação às questões de auditoria e sobre outros elementos significantes avaliados pela equipe.
PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO	Apresentação das recomendações direcionadas à unidade auditada, bem como os demais encaminhamentos para o relatório.
ANEXOS E APÊNDICES	Indicação dos papéis de trabalho e demais documentos utilizados nos trabalhos.

Fonte: elaborado pela equipe

5.1. RELATÓRIO DE AUDITORIA INTERNA

Além das informações mencionadas anteriormente, a equipe deverá reconhecer o desempenho satisfatório nas comunicações dos trabalhos de auditoria⁹⁵ e declarar que ela foi conduzida com independência, objetividade e em conformidade com as normas para prática profissional de auditoria interna.

Contudo, destaca-se que a declaração de conformidade com as normas somente será apropriada se puder ser sustentada pelos resultados de um programa de avaliação e melhoria da qualidade⁹⁶.

Pontua-se que, caso tenha ocorrido alguma desconformidade com as normas para prática profissional de auditoria interna ou com o código de ética, deve-se relatar a natureza dessa desconformidade, suas causas e o seu impacto sobre o trabalho de auditoria⁹⁷.

5.2. ENCAMINHAMENTO DAS COMUNICAÇÕES AOS DESTINATÁRIOS

Após a conclusão, o relatório deverá ser encaminhado à unidade auditada⁹⁸ para que, com base nas recomendações expedidas pela equipe de auditoria, a unidade elabore um plano de ação com as medidas a serem implementadas em cumprimento a essas recomendações⁹⁹.

No entanto, podem surgir situações em que a unidade auditada opte por não adotar medidas em relação à recomendação. Nessas situações, deve-se avaliar se a unidade aceitou um nível de risco que, na avaliação da CGE, pode ser inaceitável para ela e discutir essa questão com a alta administração, comunicando as autoridades superiores se o problema não for resolvido¹⁰⁰.

[95] IPPF – 2410.A2: Os auditores internos são encorajados a reconhecer o desempenho satisfatório nas comunicações dos trabalhos de auditoria.

[96] IPPF – 2430: Indicar que os trabalhos de auditoria são “conduzidos em conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna” é apropriado somente se apoiado pelos resultados do programa de avaliação e melhoria da qualidade.

[97] IPPF – 2431: Quando a não conformidade com o Código de Ética ou com as Normas impactar um trabalho de auditoria específico, a comunicação dos resultados deve divulgar: o(s) princípio(s) ou regra(s) de conduta do Código de Ética ou Norma(s) com que não houve conformidade plena; a(s) razão(ões) para a não conformidade; o impacto da não conformidade sobre o trabalho de auditoria e sobre os resultados do trabalho de auditoria comunicados.

[98] IPPF – 2440: O chefe executivo de auditoria deve comunicar os resultados às partes apropriadas.

[99] IPPF – 2410.A1: A comunicação final dos resultados do trabalho de auditoria deve incluir as conclusões aplicáveis, assim como recomendações e/ou planos de ação aplicáveis. Quando apropriado, a opinião dos auditores internos deveria ser fornecida. Uma opinião deve levar em consideração as expectativas da alta administração, do conselho e de outros stakeholders, e deve ser apoiada por informações suficientes, confiáveis, relevantes e úteis.

[100] IPPF – 2600: Quando o chefe executivo de auditoria concluir que a gestão aceitou um nível de risco que pode ser inaceitável para a organização, o chefe executivo de auditoria deve discutir a questão com a alta administração. Se o chefe executivo de auditoria determinar que a questão não foi resolvida, deve comunicá-la ao conselho.

5.2. ENCAMINHAMENTO DAS COMUNICAÇÕES AOS DESTINATÁRIOS

Vale ressaltar que a comunicação de envio do relatório deverá indicar que o gestor da unidade auditada dê ciência do conteúdo do relatório a todas as partes interessadas de sua unidade¹⁰¹.

Além disso, o relatório também deverá ser encaminhado ao **Tribunal de Contas do Estado de Rondônia** para conhecimento das atividades realizadas pela CGE e das conclusões obtidas pela equipe de auditoria.

Nos casos em que haja erro ou omissão significativa no relatório final, essa questão deve ser resolvida pela equipe de auditoria, servidor ou outra equipe designada e comunicada para todos os destinatários do relatório pelo Controlador-Geral do Estado¹⁰².

5.3. DIVULGAÇÃO DOS RESULTADOS

Os resultados dos trabalhos de auditoria devem ser divulgados em meios de acesso à internet, em especial no sítio eletrônico da CGE. Destaca-se que estão ressalvados dessa divulgação os trabalhos que envolvam segredos de justiça ou outros com vedação expressa.

O relatório final ou documento de divulgação dos resultados deverá ser avaliado previamente em relação aos potenciais riscos à unidade auditada com a disseminação das informações veiculadas nesse documento¹⁰³, bem como na necessidade de destacar restrições quanto à distribuição e utilização dos resultados do trabalho¹⁰⁴.

Nesse sentido, antes de se realizar a publicação, a unidade auditada deverá ser consultada sobre a existência de informação sigilosa e de informações pessoais no relatório de auditoria, cuja divulgação esteja restrita conforme as disposições da Lei nº 12.527/2011, da Lei nº 13.709/2018 ou de uma legislação específica.

[101] IPPF – 2440.A1: O chefe executivo de auditoria é responsável pela comunicação dos resultados finais às partes que possam assegurar que os resultados recebam a devida consideração.

[102] IPPF – 2421: Se uma comunicação final contiver erro ou omissão significativa, o chefe executivo de auditoria deve comunicar a informação corrigida a todas as partes que tenham recebido a comunicação original.

[103] IPPF – 2440.A1: Se não houver exigências legais, estatutárias ou regulatórias em contrário, antes de se divulgar os resultados para partes externas à organização, o chefe executivo de auditoria deve: avaliar o potencial risco à organização; consultar a alta administração e/ou assessor jurídico, conforme apropriado; controlar a disseminação através da restrição da utilização dos resultados.

[104] IPPF – 2410.A3: Ao divulgar os resultados do trabalho de auditoria para partes externas à organização, a comunicação deve incluir limitações sobre a distribuição e uso dos resultados.

5.3. DIVULGAÇÃO DOS RESULTADOS

Vale ressaltar que essa verificação pela unidade auditada será realizada sem prejuízo da análise da equipe de auditoria para tratar eventuais informações sigilosas ou pessoais que porventura tenham no relatório.

Considerando a natureza e complexidade da auditoria, pode ser apropriada a solicitação de apoio jurídico para avaliar o grau de sigilo e a existência de informação pessoal no relatório.

Por fim, pontua-se que, havendo alterações que impactem no relatório ou outro documento divulgado, a CGE deverá proceder a atualização desse documento e publicá-lo novamente¹⁰⁵.

6. ENCERRAMENTO DA AUDITORIA

O encerramento dos trabalhos de auditoria envolve procedimentos cruciais para garantir que os objetivos da auditoria tenham sido alcançados de maneira eficaz. Após a conclusão e divulgação do relatório final ou, até mesmo, durante a realização desses trabalhos, deverá ser iniciado o monitoramento das recomendações, a organização e o armazenamento da documentação da auditoria, bem como o reporte dos trabalhos.

6.1. MONITORAMENTO

Os trabalhos de monitoramento iniciam-se, formalmente, após a conclusão da validação do plano de ação da unidade auditada. Contudo, a equipe de monitoramento inicia os seus trabalhos de forma transitória na avaliação das recomendações expedidas pela equipe de auditoria e do plano de ação elaborado em atendimento a essas recomendações.

Nesse sentido, os trabalhos de monitoramento devem estar estruturados de forma a assegurar que as medidas adotadas pela gestão tenham sido implementadas com eficácia ou que a unidade monitorada tenha aceitado o risco de não realizar essas ações¹⁰⁶.

[105] IPPF – 2421: Se uma comunicação final contiver erro ou omissão significativa, o chefe executivo de auditoria deve comunicar a informação corrigida a todas as partes que tenham recebido a comunicação original.

[106] IPPF – 2500.A1: O chefe executivo de auditoria deve estabelecer um processo de acompanhamento para monitorar e assegurar que as ações da gestão tenham sido implantadas com eficácia ou que a alta administração tenha aceitado o risco de não se tomar qualquer ação.

6.2. ORGANIZAÇÃO E ARMAZENAMENTO DA DOCUMENTAÇÃO

Todo o processo de planejamento, execução e comunicação da auditoria interna deve ser documentado¹⁰⁷. É recomendável que a documentação e armazenamento ocorra no decorrer dos trabalhos e seja realizada de forma digital¹⁰⁸.

No caso de adotar o armazenamento de documentos digitais, deve ser considerado o local em que esses arquivos vão ficar hospedados, a possibilidade de recuperação, a uniformidade de formatos, e a facilidade de acesso, quando necessário.

Se forem utilizados meios físicos, é importante levar em consideração a facilidade de pesquisa, padronização do formato e integridade das informações. Além disso, tanto no armazenamento por meios digitais quanto em meio físico, devem ser avaliadas as questões relativas à segurança do acesso à informação.

Vale ressaltar que os documentos devem estar organizados de forma que pessoas que não participaram do trabalho sejam capazes de identificar os testes que foram aplicados, as análises realizadas e quais foram as conclusões da auditoria, entre outras informações relevantes.

[107] KPA 2.5 / 6. Documentar os processos vigentes para planejar, para executar e para relatar os resultados dos trabalhos de auditoria individuais, incluindo a comunicação com a gerência.

[108] KPA 2330.A2: O chefe executivo de auditoria deve desenvolver requisitos de retenção para os registros do trabalho de auditoria, independentemente do meio no qual cada registro está armazenado. Esses requisitos de retenção devem ser consistentes com as diretrizes da organização e com quaisquer outros regulamentos ou requisitos pertinentes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Curso Técnicas de Auditoria Interna Governamental. Conteudistas: Ricardo André Macedo Fontenele, Sergio Filgueiras de Paula, Danusa da Matta Duarte Fattori, Priscila Campos Pereira. Brasília, 2020.

The Institute of Internal Auditors. 2017. Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.

The Institute of Internal Auditors Research. 2009. Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Manual de Orientação Técnica: Auditoria Interna Governamental. 2. ed. Brasília: CGU, 2016.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Manual de gestão de integridade, riscos e controles internos da gestão. Versão 1.2. Brasília: MP, 2017.

GOIÁS. Controladoria-Geral do Estado. Plano Operacional das Ações de Controle - POAC, exercício de 2023. Goiânia: CGE, 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Método de avaliação do universo de auditoria. Brasília: STJ, 2017.

MINAS GERAIS. Controladoria-Geral do Estado. Metodologia de Mapeamento do Universo Auditável – Elemento “Programas” e “Ações” Governamentais. Belo Horizonte: CGE, 2023.

ANEXO ÚNICO - ROTEIRO DE AVALIAÇÃO DE RISCOS

O Roteiro de Avaliação de Riscos foi construído em uma sequência de passos que compreende: a identificação dos riscos, a avaliação dos riscos inerentes, a avaliação dos riscos de controle e a avaliação dos riscos de distorção relevante.

1º PASSO – IDENTIFICAÇÃO DOS RISCOS

Existem diversas técnicas que podem ser utilizadas para identificação dos eventos de risco, como por exemplo: entrevistas estruturadas ou semiestruturadas; listas de verificação; workshop; brainstorming; diagrama de causa e efeito; bow-tie, etc. A equipe que irá realizar a identificação dos riscos deverá adotar a técnica que melhor se adequar com as circunstâncias do trabalho.

Uma das formas de se realizar a descrição do evento de risco é pela sintaxe: devido a <**DESCRIÇÃO DAS POSSÍVEIS CAUSAS**>, poderá acontecer <**DESCRIÇÃO DO EVENTO DE RISCO**>, o que poderá levar a <**DESCRIÇÃO DAS CONSEQUÊNCIAS**>, impactando no <**OBJETIVO DO OBJETO**>.

Os riscos podem pertencer a uma ou mais categorias, as quais são destacadas abaixo:

Estratégico: eventos que possam impactar na missão, nas metas ou nos objetivos estratégicos da unidade auditada.

Operacional: eventos que têm o potencial de prejudicar as operações da organização, geralmente relacionados a falhas, deficiências ou inadequações nos processos internos, recursos humanos, infraestrutura e sistemas, o que impacta os esforços de gestão para alcançar eficácia e eficiência nos processos organizacionais.

Reputação: eventos que podem comprometer a confiança da sociedade em relação à capacidade da unidade em cumprir sua missão institucional.

Conformidade: eventos que podem afetar o cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

Financeiro-orçamentário: eventos que podem comprometer a capacidade da unidade de contar com os recursos orçamentários necessários à realização de suas atividades, ou eventos que possam comprometer a própria execução orçamentária, como atrasos no cronograma de licitações.

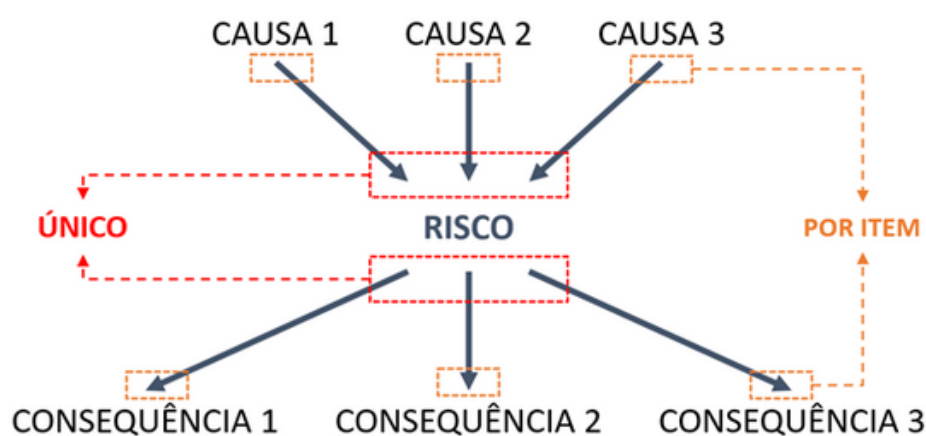
ANEXO ÚNICO - ROTEIRO DE AVALIAÇÃO DE RISCOS

2º PASSO – AVALIAÇÃO DOS RISCOS INERENTES

Posteriormente à identificação dos riscos, eles são avaliados sob a perspectiva da probabilidade de sua ocorrência e do impacto, caso o evento ocorra. Nesse sentido, é possível relacionar as causas dos eventos de risco com a probabilidade de ele ocorrer, assim como as consequências com o impacto do risco.

Vale ressaltar que essa avaliação pode ser feita por risco ou individualizada por causa e consequência. A escolha de qual forma a ser adotada dependerá o julgamento da equipe de auditoria.

Figura 7 - Avaliação única da probabilidade e impacto ou por item



Fonte: elaborado pela equipe

Em relação à escolha da forma a ser adotada, destaca-se que a avaliação única é mais rápida de ser aplicada e permite ter uma visão geral do risco. Contudo, pode levar à implementação de respostas às causas e consequências do risco de forma igualitária, independentemente do seu peso para determinação da probabilidade e impacto.

Por outro lado, a avaliação para probabilidade e impacto por item (causa e consequência), embora seja mais demorada, gera uma visão individualizada sobre as causas e consequências que possuem maior peso na mensuração da probabilidade e impacto do risco, permitindo a adoção de respostas direcionadas.

ANEXO ÚNICO - ROTEIRO DE AVALIAÇÃO DE RISCOS

A avaliação das probabilidades do risco pode ser feita qualitativamente por meio escalas que vão de muito baixo até muito alto ou pode-se recorrer a métodos estatísticos para determinação da probabilidade. Havendo mais de uma causa, será considerada na avaliação aquela que gerar a maior probabilidade de ocorrência dos eventos de risco, adotando-se as faixas destacadas abaixo:

Tabela 21 - Escala de probabilidades

Escala de probabilidades			
Probabilidade		Descrição da probabilidade	Ponto
Muito baixa	$x < 10\%$	Improvável. Em situações excepcionais, o evento poderá até ocorrer, mas nada nas circunstâncias indica essa possibilidade.	1
Baixa	$10\% \leq x < 30\%$	Rara. De forma inesperada ou casual, o evento poderá ocorrer, pois as circunstâncias pouco indicam essa possibilidade.	2
Média	$30\% \leq x < 50\%$	Possível. De alguma forma, o evento poderá ocorrer, pois as circunstâncias indicam moderadamente essa possibilidade.	5
Alta	$50\% \leq x < 90\%$	Provável. De forma até esperada, o evento poderá ocorrer, pois as circunstâncias indicam fortemente essa possibilidade.	8
Muito Alta	$x \geq 90\%$	Praticamente certa. De forma inequívoca, o evento ocorrerá, as circunstâncias indicam claramente essa possibilidade.	10

Fonte: elaborado pela equipe

Conforme destacado anteriormente, os riscos podem pertencer a uma ou mais categorias (estratégico, operacional, reputação, conformidade e financeiro-orçamentário). Para cada categoria de risco será avaliado o seu nível de impacto, sendo que havendo mais de uma consequência na mesma categoria, será considerada a mais grave, observando-se as escalas destacadas abaixo:

ANEXO ÚNICO - ROTEIRO DE AVALIAÇÃO DE RISCOS

Tabela 22 - Escala de impactos no negócio

Negócio		
Impacto	Descrição do impacto	Ponto
Muito baixa	Não prejudica ou causa pouco impacto no alcance das metas do processo	1
Baixa	Prejudica o alcance das metas do processo	2
Média	Prejudica o alcance dos objetivos estratégicos	5
Alta	Prejudica o alcance da missão da unidade auditada, com reflexos indiretos nos objetivos do Governo do Estado.	8
Muito Alta	Prejudica o alcance da missão da unidade auditada, com reflexos diretos nos objetivos do Governo do Estado.	10

Fonte: elaborado pela equipe

Tabela 23 - Escala de impactos operacionais

Operacional		
Impacto	Descrição do impacto	Ponto
Muito baixa	Evento sem influência aparente nas atividades	1
Baixa	Evento cujas consequências podem ser absorvidas, sem a necessidade do esforço da gestão para minimizar o impacto	2
Média	Evento significativo que necessita do esforço da gestão para minimizar o impacto	5
Alta	Evento crítico, podendo levar à interrupções temporárias na atividade, mas que com a devida gestão pode ser suportado	8
Muito Alta	Evento com potencial para levar o serviço ao colapso	10

Fonte: elaborado pela equipe

Tabela 24 - Escala de impactos na reputação

Reputação		
Impacto	Descrição do impacto	Ponto
Muito baixa	Impacto apenas interno	1
Baixa	Tende a limitar-se às partes envolvidas	2
Média	Pode chegar à mídia provando a exposição por um curto período de tempo	5
Alta	Com algum destaque na mídia nacional, provocando exposição significativa	8
Muito Alta	Com destaque na mídia nacional e internacional, podendo atingir os objetivos estratégicos e a missão	10

Fonte: elaborado pela equipe

ANEXO ÚNICO - ROTEIRO DE AVALIAÇÃO DE RISCOS

Tabela 25 - Escala de impactos de conformidade

Conformidade		
Impacto	Descrição do impacto	Ponto
Muito baixa	Pouco ou nenhum impacto	1
Baixa	Determina ações de caráter orientativo	2
Média	Determina ações de caráter corretivo	5
Alta	Determina ações de caráter pecuniário (multa)	8
Muito Alta	Determina a interrupção da atividade/processo	10

Fonte: elaborado pela equipe

Tabela 26 - Escala de impacto orçamentário

Orçamentário		
Impacto	Descrição do impacto	Ponto
Muito baixa	Evento cujo impacto compromete menos do que 1% do orçamento da unidade, programa ou ação	1
Baixa	Evento cujo impacto compromete 1% ou mais do orçamento da unidade, mas é menor do que 3% do orçamento da unidade, programa ou ação.	2
Média	Evento cujo impacto compromete 3% ou mais do orçamento da unidade, mas é menor do que 10% do orçamento da unidade, programa ou ação.	5
Alta	Evento cujo impacto compromete 10% ou mais do orçamento da unidade, mas é menor do que 25% do orçamento da unidade, programa ou ação.	8
Muito Alta	Evento cujo impacto compromete 25% ou mais do orçamento da unidade da unidade, programa ou ação.	10

Fonte: elaborado pela equipe

Após a obtenção da pontuação dos impactos de cada categoria do risco, será realizada uma média ponderada com essas pontuações. A unidade auditada deverá estabelecer os pesos de cada categoria, levando-se em consideração quais áreas são suas áreas mais sensíveis. O quadro abaixo exemplifica a distribuição dos pesos.

ANEXO ÚNICO - ROTEIRO DE AVALIAÇÃO DE RISCOS

CATEGORIA DE RISCO	PESO
NEGÓCIO	25
OPERACIONAL	15
REPUTAÇÃO	20
CONFORMIDADE	20
ORÇAMENTÁRIO	20
TOTAL	100

Fonte: elaborado pela equipe

A partir das pontuações de probabilidade e impacto, calcula-se o nível de risco inerente multiplicando-se essas pontuações e cotejando o valor obtido com a escala destacada abaixo:

Tabela 28 - Nível de Risco Inerente (NRI)

RB (Risco Baixo)	RM (Risco Médio)	RA (Risco Alto)	RE (Risco Extremo)
$X < 10$	$10 \leq X < 40$	$40 \leq X < 80$	$X \geq 80$

Fonte: elaborado pela equipe

ANEXO ÚNICO - ROTEIRO DE AVALIAÇÃO DE RISCOS

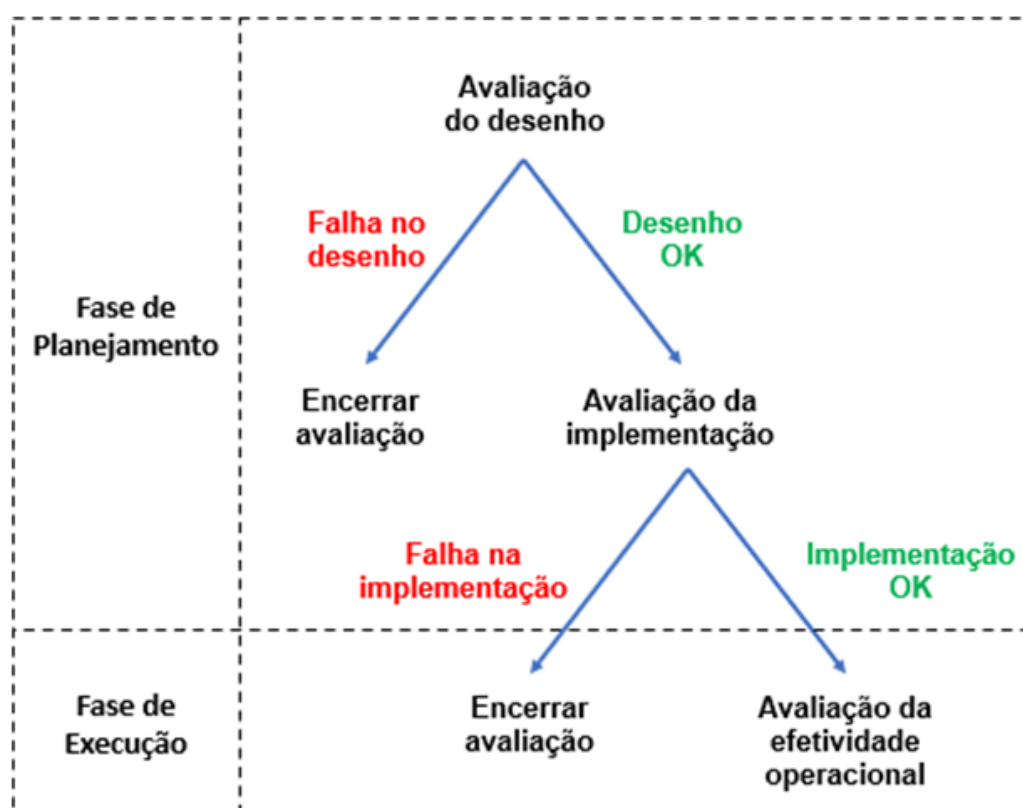
3º PASSO – AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE CONTROLE

Tendo como referência os riscos inerentes anteriormente levantados e avaliados, nesta etapa serão identificados e avaliados o desenho e a implementação dos controles internos definidos pela gestão para mitigar esses riscos.

Cabe destacar que, na avaliação do desenho de um controle, o auditor deve considerar se ele, individualmente ou em conjunto com outros controles, é capaz de prevenir ou detectar e corrigir distorções relevante. Ademais, a implementação é avaliada pelo auditor quando o controle existe e está sendo aplicado. Nesse sentido, é pouco recomendada a avaliação da implementação de um controle mal projetado (ISA 315, 2019).

Quando o auditor concluir que um controle foi efetivamente desenhado e projetado, pode ser adequado testá-lo. Contudo, quando esse controle não é adequadamente desenhado ou implementado, não é benéfico realizar esse exame (ISA 315, 2019). Nesse sentido, será adotado o seguinte fluxo de avaliação dos controles:

Figura 8 - Fluxo de avaliação dos controles internos



Fonte: elaborado pela equipe

ANEXO ÚNICO - ROTEIRO DE AVALIAÇÃO DE RISCOS

A avaliação preliminar do desenho é realizada a partir de níveis de maturidade do controle interno adotado para mitigar o risco, sendo que o nível avaliado só é atingido quando todos os critérios avaliados são atendidos. O quadro abaixo apresenta os níveis de confiança dos controles, sua descrição e seus critérios de avaliação:

Tabela 29 - Nível de Confiança dos Controles (NCC)

NCC	DESCRIÇÃO	QUESTÃO ATENDIDA
INEXISTENTE	Controles inexistentes, mal desenhados ou mal implementados, isto é, não funcionais.	-
FRACO	Controles têm abordagens ad hoc, tendem a ser aplicados caso a caso, a responsabilidade é individual, havendo elevado grau de confiança no conhecimento das pessoas.	Q1) Há procedimento de controle?
MEDIANO	Controles implementados mitigam alguns aspectos do risco, mas não contemplam todos os aspectos relevantes do risco devido a deficiências no desenho ou nas ferramentas utilizadas.	Q2) Os procedimentos são conhecidos por todos os responsáveis? Q3) O Controle está formalizado?
SATISFATÓRIO	Controles implementados e sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	Q4) Os controles foram instituídos para responder aos riscos avaliados pela unidade?
FORTE	Controles implementados podem ser considerados a “melhor prática”, mitigando todos os aspectos relevantes do risco.	Q5) Os controles estão sendo periodicamente monitorados e avaliados?

ANEXO ÚNICO - ROTEIRO DE AVALIAÇÃO DE RISCOS

Conforme destacado anteriormente, a categorização do nível de confiança do controle somente ocorrerá se as questões avaliadas forem atendidas. Por exemplo, se existirem procedimentos de controle (Q1), mas eles não são conhecidos por todos os servidores que podem vir a aplicá-lo (Q2) e/ou o controle não está formalizado (Q3), então ele será considerado como fraco.

A fim de se determinar o Nível de Risco de Controle (NRC) a partir do Nível de Confiança dos Controles (NCC) será necessário aplicar o resultado obtido na avaliação anterior na escala da tabela abaixo:

Tabela 30 - Relação NCC e NRC

NÍVEL DE CONFIANÇA DO CONTROLE (NCC)	NÍVEL DE RISCO DO CONTROLE (NRC)	
	PESO	PONTOS
INEXISTENTE	MUITO ALTO	1,0
FRACO	ALTO	0,8
MEDIANO	MÉDIO	0,6
SATISFATÓRIO	BAIXO	0,4
FORTE	MUITO BAIXO	0,2

Fonte: elaborado pela equipe

ANEXO ÚNICO - ROTEIRO DE AVALIAÇÃO DE RISCOS

A avaliação da implementação dos controles ocorrerá nos casos em que o controle seja avaliado como mediano, satisfatório ou forte. Essa avaliação consistirá na verificação da atual aplicação do controle. Caso a verificação atual desses procedimentos não for praticável, deverá ser levantado se há um histórico de sua aplicação.

4º PASSO – AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE

Conhecendo-se os riscos de controle, passa-se para a quarta etapa do processo de avaliação de risco, que consiste na obtenção do **Nível dos Riscos de Distorção Relevante (NRDR)**. Assim, para conhecer o NRDR é preciso multiplicar o NRI pelo NRC e aplicar o valor obtido na mesma escala adotada para determinar o NRI.

CGE **RO**
★
GOV

