



CONTROLADORIA E AUDITORIA-GERAL DO ESTADO DO RS



GOVERNO DO ESTADO
RIO GRANDE DO SUL

SECRETARIA DA FAZENDA



MANUAL DE AUDITORIA DA CAGE



Carlos Geminiano Rocha Rodrigues

Contador e Auditor-Geral do Estado

EQUIPE TÉCNICA

COORDENAÇÃO

Lorenzo Giacomo Venzon

COLABORAÇÃO

Fernanda Mallmann

Francisco José Ferreira Gomes

Guilherme Pinto de Lima

Rodrigo Moreira Machado

Rafael Rosenfeld

COLABORADORES DA EDIÇÃO ANTERIOR

Diego Souza Mendonça

Renata Bartzen Pereira

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	9
1.1 DEFINIÇÃO DE AUDITORIA INTERNA.....	9
1.2 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS	9
2. SERVIÇOS DE AUDITORIA PRESTADOS PELA CAGE	12
2.1 SERVIÇOS DE AVALIAÇÃO.....	12
2.1.1 Tipos de serviços de avaliação.....	12
2.1.2 Etapas do serviço de avaliação.....	13
2.1.2.1 Planejamento.....	13
2.1.2.2 Execução.....	13
2.1.2.3 Comunicação dos resultados.....	13
2.1.2.4 Monitoramento.....	13
2.2 SERVIÇOS DE CONSULTORIA	14
2.2.1 Tipos de serviços de consultoria.....	14
2.2.2 Etapas do serviço de consultoria.....	15
2.2.2.1 Análise Preliminar.....	15
2.2.2.2 Planejamento	16
2.2.2.3 Execução	16
2.2.2.4 Comunicação dos resultados	16
2.2.2.5 Monitoramento.....	16
2.2.3 Consultoria e avaliação: semelhanças e diferenças	16
2.3 SERVIÇO DE APURAÇÃO.....	18
2.3.1 Diferença entre erro e fraude	18
2.3.2 Origem dos serviços de apuração.....	19
2.3.3 Etapas do serviço de apuração	19
2.3.3.1 Planejamento	19
2.3.3.2 Execução	20
2.3.3.3 Comunicação dos resultados	20
2.3.4 Relação interinstitucional	21
2.4 OUTROS SERVIÇOS PRESTADOS.....	21
2.4.1 Inspeção.....	21
2.4.2 Tomada de Contas Especial.....	22
3. GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA	24
3.1 ATRIBUIÇÕES DO CONTADOR E AUDITOR-GERAL DO ESTADO	24
3.2 ATRIBUIÇÕES DO CHEFE DE DIVISÃO	25
3.3 ATRIBUIÇÕES DO COORDENADOR DE AUDITORIA.....	26
3.4 ATRIBUIÇÕES DO AUDITOR MEMBRO DE EQUIPE	27
3.5 PARTICIPAÇÃO DE PROFISSIONAIS EXTERNOS À CAGE	28

3.5.1 Critérios para a seleção de especialistas externos.....	28
3.5.2 Responsabilidades e controle de qualidade.....	29
3.5.3 Garantia de confidencialidade e objetividade.....	29
3.6 GERENCIAMENTO DE AMEAÇAS À OBJETIVIDADE.....	30
3.6.1 Situações de ameaça à objetividade.....	30
3.6.2 Medidas para a redução de ameaças à objetividade.....	31
3.7 PROGRAMA DE GESTÃO E MELHORIA DA QUALIDADE.....	33
3.7.1 Avaliações internas.....	33
3.7.1.1 Monitoramento contínuo.....	33
3.7.1.2 Autoavaliações periódicas.....	34
3.7.2 Avaliações externas.....	34
3.7.3 Comunicação dos resultados do Programa.....	34
4. PLANO ANUAL DE AUDITORIA.....	36
4.1 RESPONSABILIDADE.....	36
4.2 CONTEÚDO DO PLANO ANUAL DE AUDITORIA.....	37
4.3 ETAPAS PRELIMINARES.....	37
4.4 SELEÇÃO BASEADA EM RISCO.....	38
4.4.1 Priorização de unidades auditáveis com base em fatores de riscos.....	38
4.4.1.1 Critérios de risco.....	38
4.4.1.2 Fatores de risco.....	39
4.4.1.3 Classificação das unidades em níveis de risco.....	40
4.4.2 Identificação do universo de auditoria e priorização dos objetos.....	40
4.4.2.1 Entendimento da unidade auditada.....	41
4.4.2.2 Identificação do universo de auditoria.....	41
4.4.2.3 Priorização dos objetos de auditoria.....	42
4.5 ESTIMATIVA DE RECURSOS.....	45
4.6 DEFINIÇÃO DO OBJETO, OBJETIVO, CRITÉRIOS E CRONOGRAMA.....	46
4.7 DOCUMENTAÇÃO DO PLANO.....	46
4.7.1 Aprovação do Plano.....	47
4.7.2 Alteração e revisão do Plano.....	47
5. PLANEJAMENTO DO TRABALHO INDIVIDUAL DE AUDITORIA.....	49
5.1 ATOS PRELIMINARES DA AUDITORIA.....	49
5.1.1 Reunião de início do trabalho.....	49
5.1.2 Ofício de apresentação da equipe de auditoria.....	49
5.1.3 Reunião de apresentação da equipe.....	50
5.1.4 Requisição de documentos e informações.....	50
5.2 PLANEJAMENTO ESPECÍFICO DO TRABALHO.....	51
5.2.1 Entendimento do objeto de auditoria.....	52
5.2.1.1 Fluxo descritivo ou mapeamento do processo selecionado.....	52
5.2.2 Elaboração da questão geral do trabalho.....	54
5.2.3 Identificação e análise dos riscos.....	54
5.2.3.1 Riscos.....	54

5.2.3.2 Causas	55
5.2.3.3 Consequências	55
5.2.4 Matriz de riscos e controles	56
5.2.4.1 Avaliação dos riscos inerentes	56
5.2.4.2 Identificação e avaliação preliminar dos controles internos.....	58
5.2.4.2.1 Tipos de controles	60
5.2.4.2.2 Avaliação preliminar dos controles.....	61
5.2.4.2.3 Relação de Controles	63
5.2.4.2.4 Priorização dos controles a serem testados	64
5.2.4.3 Escopo do trabalho.....	64
5.2.5 Matriz de Planejamento	65
5.2.5.1 Definição das subquestões de auditoria	65
5.2.5.2 Definição dos critérios de auditoria.....	68
5.2.5.3 Definição dos procedimentos de auditoria.....	69
5.2.5.4 Validação do planejamento da auditoria.....	70
5.2.6 Programa de trabalho	70
5.2.6.1 Testes de controle.....	70
5.2.6.2 Procedimentos substantivos	72
5.2.7 Técnicas de auditoria	73
5.2.8 Amostragem	74
5.2.8.1 Tipos de amostragem.....	75
5.2.8.2 Métodos de seleção de amostra aleatória.....	76
6. EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA	79
6.1 COLETA E ANÁLISE DE DADOS	79
6.1.1 Evidências de auditoria.....	80
6.1.1.1 Atributos das evidências	80
6.1.1.2 Fontes das evidências	82
6.1.1.3 Tipos de evidências	83
6.2 ACHADOS DE AUDITORIA	83
6.2.1 Componentes do achado de auditoria	84
6.2.1.1 Critérios.....	84
6.2.1.2 Condição ou situação encontrada.....	84
6.2.1.3 Causas	84
6.2.1.4 Efeitos.....	84
6.3 RECOMENDAÇÕES.....	85
6.4 MATRIZ DE ACHADOS	86
6.4.1 Elementos da matriz de achados	87
6.4.2 Validação da matriz de achados.....	87
7. PAPÉIS DE TRABALHO	89
7.1 OBJETIVOS DOS PAPÉIS DE TRABALHO	89
7.2 ATRIBUTOS DOS PAPÉIS DE TRABALHO	90

7.3 CLASSIFICAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO.....	91
7.4 ESTRUTURA, ORGANIZAÇÃO E ARMAZENAMENTO.....	92
7.4.1 Indexação e referenciação.....	93
7.4.2 Revisão de papéis de trabalho.....	95
7.4.3 Controle dos papéis de trabalho.....	95
7.4.4 Retenção dos papéis de trabalho.....	95
8. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS	97
8.1 REUNIÃO DE ENCERRAMENTO DA AUDITORIA	97
8.2 PLANOS DE AÇÃO	97
8.3 FORMALIZAÇÃO DOS RESULTADOS	98
8.3.1 Elementos da comunicação dos resultados.....	98
8.3.2 Qualidade da comunicação dos resultados.....	99
8.4 REVISÃO, APROVAÇÃO E ENCAMINHAMENTO DA COMUNICAÇÃO	100
8.5 PUBLICAÇÃO DOS RESULTADOS.....	100
9. MONITORAMENTO.....	102
9.1 FORMAS E CRITÉRIOS	102
9.2 SITUAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES	103
9.3 PROCESSO DE MONITORAMENTO	104
9.4 MONITORAMENTO DE RECOMENDAÇÕES REITERADAMENTE NÃO ATENDIDAS.....	104
9.5 QUANTIFICAÇÃO E REGISTRO DOS BENEFÍCIOS.....	104
9.5.1 Impacto positivo ocorrido na gestão pública.....	105
9.5.2 Nexo causal entre a recomendação de auditoria e os benefícios gerados.....	105
9.5.3 Classificação dos benefícios.....	105
9.5.4 Forma de cálculo dos benefícios financeiros.....	107
9.5.5 Validação.....	108

INTRODUÇÃO

Bem-vindo à 2ª versão do Manual de Auditoria da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul (CAGE). O documento foi revisado e atualizado com o objetivo de fornecer aos auditores as orientações básicas necessárias para a realização estruturada e disciplinada de cada etapa da atividade de auditoria, contribuindo para que exerçam suas funções com competência e profissionalismo.

O manual servirá como uma orientação específica na condução de trabalhos de avaliação. No entanto, a natureza dinâmica das atividades de auditoria exige flexibilidade e adaptabilidade. Portanto, também poderá ser utilizado para orientar a execução de trabalhos de consultoria, de apuração, bem como de outras atividades, como a avaliação de aspectos contábeis e a análise de conformidade de transações, tomadas de contas especiais ou outro objeto específico.

Os modelos dos papéis de trabalho citados neste documento serão disponibilizados para download no novo site da CAGE (<https://cage.fazenda.rs.gov.br/documentos>).

Esperamos que o manual seja uma referência valiosa para todos os auditores da CAGE em sua missão de contribuir para a melhoria contínua das operações das organizações públicas estaduais.

Agradecemos a dedicação e o empenho de todos na busca pela qualidade e eficiência na auditoria interna.

Boa leitura!

1

ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

1.1 DEFINIÇÃO DE AUDITORIA INTERNA	9
1.2 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS	9

1. ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

A atividade de auditoria interna governamental realizada pela CAGE tem como propósito contribuir de forma efetiva para que as organizações públicas estaduais atinjam seus objetivos.

Para alcançar esse propósito, a CAGE vem promovendo o alinhamento de sua atuação às normas internacionais de auditoria, com o objetivo de avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos da Administração Pública Estadual. Essa iniciativa não só assegura a conformidade com os regulamentos, mas também promove o aprimoramento da atividade de auditoria interna governamental.

1.1 DEFINIÇÃO DE AUDITORIA INTERNA

Segundo as Normas Globais de Auditoria Interna, emitidas pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA), a auditoria interna é um “serviço independente e objetivo de avaliação e consultoria, criado para agregar valor e melhorar as operações de uma organização”.¹

Dessa forma, mediante a aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada, a auditoria tem como propósito a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Tais conceitos foram incorporados ao Estatuto de Auditoria da CAGE,² cabendo ao órgão gerar valor aos órgãos e às entidades da Administração Pública Estadual, mediante a prestação de serviços de avaliação e consultoria baseados em risco.

1.2 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS

No desempenho de suas atividades de auditoria, a CAGE, em consonância com as Normas Globais de Auditoria, adota padrões de conduta compatíveis com os princípios elencados a seguir, sem prejuízo de observância dos padrões dispostos no Código de Conduta Ética da CAGE:³

- a. integridade;
- b. proficiência e zelo profissional;
- c. autonomia técnica e objetividade;
- d. alinhamento às estratégias, objetivos e riscos da unidade auditada;
- e. atuação respaldada em adequado posicionamento e em recursos apropriados;
- f. qualidade e melhoria contínua;

1. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Globais de Auditoria Interna**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2024, p. 10.

2. Aprovado pela Portaria CAGE nº 3, de 31 de janeiro de 2024.

3. Aprovado pela Portaria CAGE nº 18, de 6 de junho de 2023.

- g.** comunicação efetiva; e
- h.** confidencialidade.

No que diz respeito aos dois princípios que constam na definição de auditoria interna, pode-se dizer que a **independência** é condição essencial para que a auditoria possua assegurada sua autonomia técnica. Isso significa que o responsável pelo trabalho de auditoria deve ter acesso direto às pessoas de maior nível hierárquico dentro da unidade auditada, que possuam competência para proporcionar à auditoria interna as condições necessárias ao desempenho de suas responsabilidades, livre de quaisquer interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na comunicação dos resultados.⁴

A **objetividade**, por sua vez, exige que os auditores internos atuem de forma imparcial e isenta, evitando situações de conflito de interesses ou quaisquer outras que possam afetar ou comprometer, de fato ou na aparência, o seu julgamento profissional.

4. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 12.

2

SERVIÇOS DE AUDITORIA PRESTADOS PELA CAGE

2.1 SERVIÇOS DE AVALIAÇÃO	12
2.1.1 TIPOS DE SERVIÇOS DE AVALIAÇÃO	12
2.1.2 ETAPAS DO SERVIÇO DE AVALIAÇÃO	13
2.2 SERVIÇOS DE CONSULTORIA.....	14
2.2.1 TIPOS DE SERVIÇOS DE CONSULTORIA	14
2.2.2 ETAPAS DO SERVIÇO DE CONSULTORIA	15
2.2.3 CONSULTORIA E AVALIAÇÃO: SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS	16
2.3 SERVIÇO DE APURAÇÃO.....	18
2.3.1 DIFERENÇA ENTRE ERRO E FRAUDE	18
2.3.2 ORIGEM DOS SERVIÇOS DE APURAÇÃO	19
2.3.3 ETAPAS DO SERVIÇO DE APURAÇÃO	19
2.3.4 RELAÇÃO INTERINSTITUCIONAL	21
2.4 OUTROS SERVIÇOS PRESTADOS	21
2.4.1 INSPEÇÃO	21
2.4.2 TOMADA DE CONTAS ESPECIAL	22

2. SERVIÇOS DE AUDITORIA PRESTADOS PELA CAGE

Os serviços de auditoria prestados pela CAGE são classificados em três tipos principais: avaliação, consultoria e apuração.

O **serviço de avaliação** consiste no exame objetivo de evidências, com o propósito de fornecer ao órgão ou à entidade da Administração Pública Estadual uma avaliação tecnicamente autônoma e objetiva sobre o escopo da auditoria.

O **serviço de consultoria** consiste em assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados, para o atendimento de demandas específicas de órgão ou de entidade da Administração Pública Estadual, sem que o auditor interno governamental assumam qualquer responsabilidade que seja da administração da unidade auditada.

O **serviço de apuração** consiste na obtenção e na análise de evidências com o objetivo de averiguar possível ilegalidade e/ou irregularidade de atos e fatos praticados por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos.

2.1 SERVIÇOS DE AVALIAÇÃO

Na auditoria, o serviço de avaliação é um conjunto de atividades realizadas com o propósito de fornecer uma análise objetiva e independente sobre a eficácia, eficiência e conformidade dos processos, controles internos, operações e governança de uma entidade governamental.

Esse serviço é conduzido com base em normas profissionais e visa agregar valor e melhorar as operações da unidade auditada, contribuindo para que os objetivos institucionais sejam alcançados de maneira eficiente e em conformidade com as regulamentações aplicáveis. Ele busca, entre outros:

- a. avaliar a adequação e efetividade dos controles internos;
- b. confirmar a precisão das informações financeiras e operacionais;
- c. assegurar a conformidade com leis, regulamentos e políticas vigentes; e
- d. identificar áreas de risco e sugerir melhorias.

2.1.1 TIPOS DE SERVIÇOS DE AVALIAÇÃO

Os serviços de avaliação podem ser classificados em diferentes tipos, cada um com suas características e objetivos específicos, conforme segue:

- **Auditoria de conformidade:** visa à obtenção e à avaliação de evidências para verificar se certas atividades financeiras ou operacionais obedecem às condições, aos princípios, às regras e aos regulamentos a ele aplicáveis;
- **Auditoria operacional ou de desempenho:** visa à obtenção e avaliação de evidências a respeito da eficiência, eficácia e efetividade das atividades operacionais de um objeto de auditoria, podendo ser um órgão ou uma entidade, um departamento, uma política pública, um processo, uma atividade,

entre outros. Possui a finalidade de verificar se os objetivos estabelecidos vêm sendo alcançados, fornecendo análises objetivas para auxiliar a Administração na melhoria de seu desempenho e de suas operações, na redução de custos, na tomada de decisões e de medidas corretivas; e

- **Auditoria financeira ou contábil:** visa à obtenção e à avaliação de evidências de auditoria adequadas e suficientes, a fim de proporcionar certeza razoável para que o auditor emita opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.

2.1.2 ETAPAS DO SERVIÇO DE AVALIAÇÃO

O serviço de avaliação é composto basicamente das seguintes etapas: planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento, contudo é importante ressaltar que não há uma divisão rígida entre elas. A seguir serão destacadas, de forma sintética, as referidas etapas, que serão objeto de análise detalhada nos capítulos seguintes.

2.1.2.1 PLANEJAMENTO

Etapa em que é realizado o entendimento do objeto auditado, são levantados seus objetivos, riscos e controles existentes e são definidos os objetivos da auditoria, o escopo, os recursos necessários e os testes a serem executados.

2.1.2.2 EXECUÇÃO

Fase em que são aplicados os procedimentos de auditoria previamente planejados, sendo analisados dados e informações e coletadas evidências que darão suporte às conclusões do trabalho.

2.1.2.3 COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

Etapa em que é realizada a elaboração do relatório de auditoria contendo os objetivos do trabalho, os achados e as recomendações de auditoria.

2.1.2.4 MONITORAMENTO

Consiste no acompanhamento da implementação das recomendações emitidas pela auditoria e da aferição quanto à eficácia e efetividade das ações corretivas. Nessa etapa, são registrados os benefícios gerados com a ação de controle.

2.2 SERVIÇOS DE CONSULTORIA

Os serviços de consultoria são aqueles prestados em decorrência de solicitação específica do órgão ou entidade da Administração Pública Estadual, cuja natureza e escopo são acordados previamente com os gestores demandantes, e devem, preferencialmente, abordar assuntos estratégicos da unidade auditada.

São trabalhos realizados com o propósito de aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da unidade demandante, **sem que o auditor assuma qualquer responsabilidade que seja da administração.**

2.2.1 TIPOS DE SERVIÇOS DE CONSULTORIA

Os serviços de consultoria compreendem atividades de assessoramento, de facilitação e de treinamento. Essas atividades podem ser adaptadas para atender a problemas específicos identificados pela unidade auditada, desde que não comprometam a autonomia técnica da auditoria interna e a objetividade dos auditores.

- **Assessoramento:** visa, mediante orientação especializada, auxiliar a gestão na tomada de decisões estratégicas para o aprimoramento dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos.
- **Treinamento:** consiste na multiplicação de conhecimentos técnicos e gerenciais que possam aprimorar os processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos da organização.
- **Facilitação:** consiste na atuação do auditor interno, com base nos seus conhecimentos e na sua experiência profissional, como facilitador em discussões que envolvam questões relativas à governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

Cada um desses serviços deve ser adaptado para atendimento das necessidades específicas que o motivaram e deve ser personalizado para atender aos desafios e oportunidades únicos enfrentados pela unidade auditada.

Quadro 1 – Exemplos de serviços de consultoria

Assessoramento	Treinamento	Facilitação
Propor medidas para aprimorar o processo de governança	Capacitação sobre gestão de riscos com base na metodologia COSO ERM	Mediar o processo de avaliação de riscos da organização
Apoiar a estruturação e o fortalecimento das instâncias de primeira e de segunda linhas de controle da gestão	Capacitação sobre gestão de riscos com base na metodologia ABNT/ISO 31000:2018	Facilitar a autoavaliação de governança e de controles internos
Propor padrões de controle para o tratamento dos riscos de determinado processo de trabalho	Capacitação sobre controles internos com base na metodologia COSO ICIF	Apoiar o processo de desenho de procedimentos e de controles para uma nova área ou processo em transformação
Apresentar alternativas no desenho de determinada política pública	Capacitação sobre gestão de riscos em aquisições e em outros processos de trabalho	Apoiar discussões sobre a criação, a expansão ou o aperfeiçoamento de uma política pública
Mapear possibilidades de redefinições de fluxos que podem aumentar a eficiência e a segurança de um processo de trabalho		Mediar discussões sobre controles, processos, finalização de sistemas e interrupção de processos

Fonte: BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Orientação Prática: Serviços de Auditoria**. Brasília: CGU, 2022, p. 27.

2.2.2 ETAPAS DO SERVIÇO DE CONSULTORIA

Em geral, o processo de realização de um trabalho de consultoria, principalmente os trabalhos de assessoramento, tem o fluxo similar ao de um trabalho de avaliação. Contudo, há considerações específicas sobre o processo, as quais serão apresentadas de forma sintética a seguir.

2.2.2.1 ANÁLISE PRELIMINAR

A etapa de análise preliminar inicia com a formalização da demanda pela unidade auditada, seguida da análise do pedido, momento em que serão avaliados os requisitos como a adequação formal, a relevância do objeto, o custo-benefício do trabalho, bem como a capacidade técnica dos auditores. Nessa etapa, poderá ser efetuada reunião com a unidade para alinhamento das expectativas. Sendo aceito, o trabalho será incluído no Plano Anual de Auditoria (PAA).

2.2.2.2 PLANEJAMENTO

No planejamento, é feita a análise do objeto, de forma a aprofundar seu entendimento pela equipe de consultoria e entender o contexto em que se encontra. Em seguida, é realizada a elaboração do programa de trabalho, que consiste em um plano detalhado que orientará os trabalhos da equipe.

2.2.2.3 EXECUÇÃO

Na execução, é feita a coleta e análise de dados e informações relevantes para o objetivo do trabalho. Em seguida, são elaboradas recomendações baseadas nas análises realizadas e nas evidências coletadas.

É importante que durante a execução seja mantido canal aberto de comunicação com a gestão, de modo a reportar o andamento dos trabalhos, as conclusões obtidas e as recomendações de melhoria a serem realizadas.

2.2.2.4 COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

Nessa etapa, é feita a validação conjunta de soluções, que consiste no alinhamento prévio com a gestão acerca das recomendações de auditoria, de forma a verificar se são consistentes e factíveis.

Após o alinhamento, é elaborado o relatório final, contendo os dados do trabalho, as análises realizadas, conclusões e recomendações.

2.2.2.5 MONITORAMENTO

Caso conste previsão no documento que formalizou o trabalho, pode ser feito o acompanhamento da implementação das recomendações (planos de ação), seguido da apuração dos benefícios gerados com o trabalho.

2.2.3 CONSULTORIA E AVALIAÇÃO: SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS

No intuito de facilitar a compreensão acerca de cada tipo de serviço, a seguir apresentamos as principais semelhanças e diferenças entre avaliação e consultoria.

Quadro 2 - Semelhanças entre serviços de avaliação e de consultoria

Características	Aspectos Comuns
Objetivo	Adicionar/proteger valor e promover a melhoria das operações e dos processos de trabalho da unidade auditada.
Objetos	Processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos da organização auditada.

Pressupostos	Independência e objetividade.
Requisitos Éticos	Integridade, confidencialidade, proficiência e zelo profissional.

Fonte: BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Orientação Prática: Serviços de Auditoria**. Brasília: CGU, 2022, p. 77, adaptado.

Quadro 3 - Diferenças entre serviços de avaliação e de consultoria

Características	Avaliação	Consultoria
Em que consiste	Exame objetivo de evidências, com o propósito de fornecer à unidade auditada uma avaliação tecnicamente autônoma e objetiva sobre o escopo da auditoria.	Assessoramento, treinamento e facilitação, fornecidos com o propósito de adicionar valor e aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da unidade auditada.
Origem	Decorre da inclusão do trabalho no Plano Anual de Auditoria, mediante planejamento baseado em riscos	Em regra, decorre de solicitação da alta administração do órgão ou da entidade, podendo também ser proposto pela auditoria, em alguns casos
Partes envolvidas	Unidade auditada, auditoria interna e outras partes interessadas	Unidade solicitante e auditoria interna
Natureza do trabalho	Asseguração (avaliação independente)	Assessoramento e outros serviços relacionados
O que indica	O que fazer	Como fazer
Planejamento (escopo e objetivo)	Estabelecido pela auditoria interna	Estabelecido em conjunto pelo cliente e pela auditoria interna
Execução	Audidores	Audidores e unidade solicitante
Comunicação	Comunicado e relatório de auditoria	Relatório de consultoria ou outro documento orientativo, a depender do tipo de consultoria
Monitoramento	É regra, ocorrendo com base nas recomendações expedidas	Pode ocorrer ou não, dependendo do acordado com o cliente
Forma de agregação de valor	Recomendações emitidas	Soluções encontradas

Fonte: BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Orientação Prática: Serviços de Auditoria**. Brasília: CGU, 2022, p. 78; SANT'ANNA, Diocésio. **Consultoria em Auditoria Governamental: o que é - para que serve - como fazer**. 2ª ed. - Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 61; THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil. São Paulo, 2017, adaptados.

2.3 SERVIÇO DE APURAÇÃO

O serviço de apuração consiste na obtenção e na análise de evidências com o objetivo de averiguar possível ilegalidade e/ou irregularidade de atos e fatos praticados por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos.

Essa competência está prevista na Lei Complementar nº 13.451, de 26 de abril de 2010,⁵ bem como em outras normas e regulamentos, e seu propósito é garantir a correta aplicação dos recursos públicos. Em alguns casos, essa atuação pode exigir abordagens específicas e diferenciadas em relação aos serviços típicos da auditoria interna.

A Contadoria e Auditoria-Geral do Estado possui área específica destinada ao serviço de apuração, formalizada pela Instrução Normativa CAGE nº 06, de 14 de julho de 2023, e pela Portaria CAGE nº 21, de 14 de julho de 2023, que instituiu a Comissão Permanente de Apuração de Denúncias (CPAD).

O papel da equipe de auditoria na atividade de apuração é emitir opinião fundamentada acerca da procedência ou improcedência dos elementos objetos de denúncia ou representação.

2.3.1 DIFERENÇA ENTRE ERRO E FRAUDE

Conforme a NBC TA 240, a diferença principal entre erro e fraude está na intenção do agente ao perpetrar a ação que deu causa à distorção relevante nas demonstrações contábeis ou à apropriação indébita de ativos. Nos termos da referida normativa, “fraude é o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal”.⁶

Por sua vez, o erro constitui ato culposos, ou seja, não intencional, resultante de “omissão, desconhecimento, imperícia, imprudência, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de documentos, registros ou demonstrações”.⁷

Observa-se, portanto, que a intenção do agente é um fator distintivo entre as duas situações.

5. Art. 2.º São funções institucionais da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado: I - exercer, a título de controle interno, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, dos órgãos da Administração Direta e das entidades da Administração Indireta e de quaisquer entidades que tenham recebido auxílios, contribuições ou subvenções do Estado, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e demais princípios constitucionais; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial no âmbito da Administração Pública Estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; XV - encaminhar ao Ministério Público os documentos necessários ao oferecimento de denúncia de crimes praticados, por agentes públicos ou particulares, em licitações, contratos administrativos ou por atos praticados contra o erário; XXXV - auditar, instaurar, apurar e julgar processos administrativos de responsabilização de pessoas jurídicas, bem como avocar os já instaurados, pela prática de atos lesivos contra a administração pública estadual no âmbito da Lei Federal nº 12.846, de 1.º de agosto de 2013, e legislação correlata no âmbito federal e estadual.

6. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 240 (R1):** Responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis. Brasília: 2016, item 12.

7. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.** Brasília: CGU, 2017, p. 24.

2.3.2 ORIGEM DOS SERVIÇOS DE APURAÇÃO

As auditorias de apuração podem ter origem em demandas internas ou externas, tais como:

Quadro 4 – Origens das demandas de apuração

Interna	Externa
Indícios de fraudes identificados no curso de auditorias regulares.	Denúncias recebidas pela CAGE oriundas da sociedade civil.
Indícios de fraudes identificados no curso de análises de processos de execução de despesas na Administração Direta.	Denúncias ou representações repassadas à CAGE por meio da Ouvidoria-Geral do Estado.
Indícios de fraudes identificados no curso dos serviços de consultoria prestados pela CAGE.	Representações recebidas pela CAGE oriundas de órgãos parceiros e servidores de outros órgãos.

Fonte: preparado pelo autor, baseado no Termo de Cooperação FPE nº 2993/2020.

2.3.3 ETAPAS DO SERVIÇO DE APURAÇÃO

A realização da apuração de irregularidades, assim como as demais atividades da função de auditoria interna governamental, tem a sua realização dividida nas etapas de planejamento, execução e comunicação dos resultados.

2.3.3.1 PLANEJAMENTO

O planejamento dos serviços de apuração é etapa flexível e perdura do momento em que a demanda é recebida pela Contadoria e Auditoria-Geral do Estado até a conclusão dos trabalhos da CPAD. Portanto, envolve atividades específicas desde a análise preliminar até a elaboração do programa de trabalho.

Dentro dessa etapa, é feita inicialmente a avaliação dos elementos denunciados/representados, bem como a análise de admissibilidade, considerando as competências da CAGE.

A admissibilidade é uma análise inicial da denúncia, realizada por equipe específica, e tem como objetivo verificar se as informações apresentadas pelo denunciante possuem os requisitos mínimos exigidos,⁸ quais sejam:

- a. competência da CAGE para apurar o ato denunciado;
- b. detalhamento da possível irregularidade ou ilegalidade do ato praticados por agentes públicos ou privados;

8. RIO GRANDE DO SUL. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Instrução Normativa CAGE nº 6, de 14 de julho de 2023. **Estabelece os procedimentos a serem observados no tratamento de denúncias encaminhadas por cidadãos à Contadoria e Auditoria Geral do Estado por meio da Plataforma Fala.BR e dá outras providências.**

- c. indicação de autoria, data ou período da ocorrência;
- d. informação sobre contratos, convênios ou congêneres;
- e. indicação de testemunhas e inclusão de documentação comprobatória, se possível;
- f. consistência da denúncia - encadeamento das informações;
- g. identificação do órgão ou entidade da administração pública estadual; e
- h. existência de relevância, materialidade e criticidade do ato denunciado.

Cabe destacar que uma denúncia pode ser admitida mesmo que não cumpra com todos os elementos mínimos destacados na Instrução Normativa CAGE nº 06/2023. Para que isso ocorra, é necessária a execução de procedimentos adicionais pela equipe de admissibilidade.

Sendo admitida a denúncia/representação, é elaborado o Parecer de Admissibilidade e é feita a designação de equipe de apuração. A representação pode dispensar a emissão do referido parecer.

Em seguida, é realizado o entendimento preliminar do objeto e são elaborados a matriz de planejamento e o programa de trabalho com o detalhamento dos procedimentos a serem aplicados.

2.3.3.2 EXECUÇÃO

Consiste na realização dos procedimentos específicos de auditoria para confirmar ou afastar a procedência do elemento denunciado ou representado.

2.3.3.3 COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

Consiste na elaboração do Relatório de Apuração,⁹ documento que consubstancia o processo de análise de evidências com o objetivo de averiguar possível ilegalidade e/ou irregularidade de atos e fatos praticados por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos.

Os resultados dos trabalhos de apuração, quando procedentes, devem ser direcionados aos respectivos órgãos competentes, conforme especificado na Lei Complementar nº 13.451/2010,¹⁰ no Termo de Cooperação Secretaria Estadual da Fazenda e Secretaria Estadual de Segurança Pública - FPE nº 2993/2020 e na Instrução Normativa CAGE nº 6, de 31 de outubro de 2022.¹¹ Fragilidades em controles internos nos órgãos e entidades, quando detectadas pela equipe de apuração, serão comunicadas no âmbito interno da CAGE para que sejam objeto de auditorias posteriores.

9. Art. 6º, inciso VII, da Instrução Normativa CAGE nº 6, de 31 de outubro de 2022.

10. Art. 2º - São funções institucionais da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado: XV - encaminhar ao Ministério Público os documentos necessários ao oferecimento de denúncia de crimes praticados, por agentes públicos ou particulares, em licitações, contratos administrativos ou por atos praticados contra o erário.

2.3.4 RELAÇÃO INTERINSTITUCIONAL

O teor da comunicação de resultados de apuração depende do que foi identificado pela equipe de auditoria. Quando identificados indícios de prática de atos de improbidade administrativa ou crime, a Contadoria e Auditoria-Geral do Estado deve encaminhar o documento ao Ministério Público do Estado do RS, podendo ser disponibilizado a outros órgãos cujas competências sejam as de investigar e reprimir os atos identificados e com os quais tenha termo de compromisso firmado, bem como à Comissão Permanente de Responsabilização de Pessoas Jurídicas do Estado, quando contiverem indícios de atos lesivos à administração pública previstos na Lei nº 15.228, de 25 de setembro de 2018.

Ao longo dos procedimentos investigatórios, pode surgir a necessidade de realização de operações conjuntas com outros órgãos de controle e de investigação, bem como de compartilhamento de provas coletadas. O compartilhamento de provas autorizado pelo Poder Judiciário demandará novas análises pela equipe de apuração, exercendo atividades de perícia, conforme previsto na Lei Complementar nº 13.451/2010. Da análise, será emitido Relatório de Operação Especial, nos termos da Instrução Normativa CAGE nº 6, de 31 de outubro de 2022.

2.4 OUTROS SERVIÇOS PRESTADOS

Além dos serviços indicados anteriormente, também são realizados os trabalhos descritos a seguir:

2.4.1 INSPEÇÃO

A atividade de inspeção tem como objetivo principal avaliar objetos e transações específicos, mediante a aplicação predominantemente de testes substantivos, selecionados a partir da análise de fatores como materialidade, criticidade e relevância. Essa atividade não se confunde com o serviço de avaliação, que tem como foco avaliar e agregar valor aos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

Como exemplo de atividade de inspeção, podemos citar a análise de determinado contrato administrativo, pagamentos de folha de pessoal, despesas com diárias, registro de transações, entre outros.

11. Art. 29 - Os documentos previstos nos incisos IV, VI, VII, VIII, IX, X, XII, XIII, XIV, XV, XVI e XXIII do art. 2º serão encaminhados aos seguintes destinatários: (...) VI - Ministério Público Estadual, para os documentos referidos nos incisos IV, VI, VII, VIII e IX do art. 2º, quando contiverem indícios de crimes praticados por agentes públicos ou particulares; VII - Comissão Permanente de Responsabilização de Pessoas Jurídicas, prevista no Decreto nº 55.631, de 9 de dezembro de 2020, para os documentos referidos nos incisos IV, VI, VII, VIII e IX do art. 2º, quando contiverem indícios de atos lesivos à administração pública previstos no art. 3º da Lei nº 15.228, de 25 de setembro de 2018; e VIII - pessoa física ou jurídica solicitante, para os documentos previstos no inciso XXIII do art. 2º.

2.4.2 TOMADA DE CONTAS ESPECIAL

Compete à CAGE instaurar Tomada de Contas Especial quando o dano ou indício de dano for ocasionado por ato omissivo ou comissivo praticado pelo administrador das unidades auditadas.

Além disso, cabe ao órgão emitir parecer conclusivo quanto ao cumprimento das normas e à adequação das medidas administrativas adotadas para a caracterização ou reparação do dano, nos casos em que a tomada de contas for aberta pelo administrador da unidade auditada.

3

GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA

3.1	ATRIBUIÇÕES DO CONTADOR E AUDITOR-GERAL DO ESTADO	24
3.2	ATRIBUIÇÕES DO CHEFE DE DIVISÃO	25
3.3	ATRIBUIÇÕES DO COORDENADOR DE AUDITORIA	26
3.4	ATRIBUIÇÕES DO AUDITOR MEMBRO DE EQUIPE	27
3.5	PARTICIPAÇÃO DE PROFISSIONAIS EXTERNOS À CAGE	28
3.5.1	CRITÉRIOS PARA A SELEÇÃO DE ESPECIALISTAS EXTERNOS	28
3.5.2	RESPONSABILIDADES E CONTROLE DE QUALIDADE	29
3.5.3	GARANTIA DE CONFIDENCIALIDADE E OBJETIVIDADE	29
3.6	GERENCIAMENTO DE AMEAÇAS À OBJETIVIDADE	30
3.6.1	SITUAÇÕES DE AMEAÇA À OBJETIVIDADE	30
3.6.2	MEDIDAS PARA A REDUÇÃO DE AMEAÇAS À OBJETIVIDADE	31
3.7	PROGRAMA DE GESTÃO E MELHORIA DA QUALIDADE	33
3.7.1	AVALIAÇÕES INTERNAS	33
3.7.2	AVALIAÇÕES EXTERNAS	34
3.7.3	COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS DO PROGRAMA	34

3. GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA

O gerenciamento da atividade de auditoria é essencial para garantir que as auditorias atinjam seu objetivo de agregar valor e melhorar as operações das unidades auditadas, mediante a aplicação de uma abordagem sistemática e padronizada.

Dessa forma, o gerenciamento envolve a coordenação, o planejamento e a supervisão de todas as etapas do processo de auditoria. Isso inclui o estabelecimento de políticas, padrões e procedimentos para a prática da auditoria e a asseguarção da aplicação dessa estrutura de trabalho pelos auditores.

Para alcançar esse objetivo, é necessário que todos os envolvidos no processo desempenhem suas atribuições de forma eficaz, de acordo com as suas responsabilidades. As atribuições de cada ator no fluxo da atividade constam do Estatuto de Auditoria da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado.¹²

3.1 ATRIBUIÇÕES DO CONTADOR E AUDITOR-GERAL DO ESTADO

Compete ao Contador e Auditor-Geral do Estado, sem prejuízo das demais atribuições previstas na Lei Complementar Estadual nº 13.451, de 26 de abril de 2010, visando garantir a autoridade e as prerrogativas da atividade de auditoria da CAGE, no cumprimento de suas atribuições:

- a.** aprovar o Estatuto de Auditoria da CAGE;
- b.** aprovar o Plano Anual de Auditoria baseado em riscos;
- c.** receber comunicações dos chefes de divisão sobre o desempenho do Plano Anual de Auditoria; e
- d.** tratar possíveis limitações de escopo ou recursos levadas a seu conhecimento.

O Contador e Auditor-Geral do Estado pode delegar as competências discriminadas acima, bem como as demais apreciações e aprovações previstas no Estatuto de Auditoria, aos Adjuntos da CAGE.

12. Aprovado pela Portaria CAGE nº 29, de 6 de outubro de 2023, e alterado pela Portaria CAGE nº 3, de 31 de janeiro de 2024.

3.2 ATRIBUIÇÕES DO CHEFE DE DIVISÃO

Compete aos chefes de divisão responsáveis pelas atividades de auditoria:

- a.** supervisionar e garantir que a atividade de auditoria permanecerá livre de todas as condições que ameacem a habilidade dos auditores internos de cumprir com suas responsabilidades de forma imparcial, incluindo questões de seleção de objeto, escopo, procedimentos, frequência, cronograma e conteúdo dos relatórios de auditoria, reportando-se, administrativa e funcionalmente, ao Contador e Auditor-Geral do Estado;
- b.** enviar ao Contador e Auditor-Geral do Estado o Plano Anual de Auditoria (PAA) com base em riscos para revisão e aprovação;
- c.** comunicar ao Contador e Auditor-Geral do Estado o impacto das limitações de recursos sobre o Plano Anual de Auditoria;
- d.** revisar e ajustar o Plano Anual de Auditoria, conforme necessário, em resposta às mudanças no negócio, na legislação, nos riscos, nas operações, nos programas, nos sistemas e nos controles da Administração Pública do Estado do Rio Grande do Sul;
- e.** comunicar ao Contador e Auditor-Geral do Estado mudanças significativas no Plano Anual de Auditoria previamente aprovado;
- f.** manter o Contador e Auditor-Geral do Estado atualizado sobre o desempenho da atividade da auditoria;
- g.** garantir a execução dos trabalhos do Plano de Anual de Auditoria, incluindo o estabelecimento de objetivos e escopo; a alocação dos recursos apropriados e devidamente supervisionados; a documentação de programas de trabalho e resultados de testes; e a comunicação dos resultados do trabalho, com conclusões e recomendações aplicáveis, às partes apropriadas;
- h.** fazer o acompanhamento dos achados de auditoria e da implementação das ações;
- i.** garantir que as tendências emergentes e práticas de sucesso de auditoria interna sejam consideradas;
- j.** garantir a aplicação e o cumprimento dos princípios de independência, objetividade, proficiência, zelo profissional, confidencialidade e integridade;
- k.** elaborar, anualmente, o plano de capacitação baseado nas competências requeridas para execução do PAA e demais ações previstas no plano de negócios, e monitorar sua execução;
- l.** garantir que a atividade de auditoria interna coletivamente possua ou obtenha os conhecimentos, habilidades e outras competências necessárias para atender aos requisitos do Estatuto de Auditoria;
- m.** encaminhar ao Contador e Auditor-Geral do Estado solicitação para requisição aos órgãos ou às entidades da Administração Pública Estadual de profissional de categoria não existente no quadro de pessoal da CAGE para a complementação dos trabalhos de auditoria, nos termos do art. 8º do Decreto Estadual nº 56.703, de 28 de outubro de 2022;
- n.** garantir a aderência às políticas e aos procedimentos desenvolvidos para orientar a atividade de auditoria da CAGE;
- o.** garantir a conformidade da atividade de auditoria da CAGE com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria interna; e
- p.** delegar competências, conforme a necessidade e considerando as habilidades e responsabilidades dos servidores.

3.3 ATRIBUIÇÕES DO COORDENADOR DE AUDITORIA

Aos coordenadores das equipes de auditoria, compete:

- a.** coordenar a atividade de auditoria no âmbito de sua equipe;
- b.** prestar esclarecimentos quanto ao desenvolvimento dos trabalhos;
- c.** auxiliar na definição do cronograma das auditorias e assegurar o seu cumprimento;
- d.** solicitar tempestiva e justificadamente ao chefe de divisão a prorrogação do prazo de execução;
- e.** reportar ao chefe de divisão sobre restrições de escopo ou eventual prejuízo à independência ou à objetividade;
- f.** solicitar capacitações para o desenvolvimento de competências da equipe;
- g.** cientificar ao chefe de divisão acerca de eventuais limitações de recursos humanos, materiais e tecnológicos que possam afetar o desempenho do trabalho;
- h.** distribuir a carga de trabalho entre os membros da equipe;
- i.** definir o objetivo específico da auditoria e seu escopo;
- j.** validar o planejamento da auditoria com o chefe de divisão;
- k.** elaborar o programa de trabalho em conjunto com os membros da equipe;
- l.** assegurar a execução completa do programa de auditoria estabelecido;
- m.** revisar os papéis de trabalho elaborados pelos membros da equipe e assegurar-se de sua clareza, completude e de que sustentam os achados e as conclusões da equipe;
- n.** manter o sistema de gestão de auditorias atualizado com informações relativas aos trabalhos;
- o.** apresentar os resultados da auditoria ao chefe de divisão;
- p.** elaborar os documentos de auditoria juntamente com a equipe;
- q.** revisar os documentos emitidos pela equipe; e
- r.** executar outras atividades correlatas à função.

As competências acima relacionadas podem ser compartilhadas com membros da equipe de auditoria em caso de afastamentos e/ou de limitações ocasionadas pela restrição de recursos.

3.4 ATRIBUIÇÕES DO AUDITOR MEMBRO DE EQUIPE

Compete aos auditores membros das equipes de auditoria:

- a.** observar as orientações do coordenador da equipe;
- b.** executar o trabalho de acordo com as normas e procedimentos de auditoria;
- c.** em conjunto com o coordenador, elaborar o cronograma do trabalho de auditoria;
- d.** reportar ao coordenador ou, na impossibilidade, ao chefe de divisão sobre eventual prejuízo à independência ou à objetividade;
- e.** comunicar qualquer limitação ao trabalho, de imediato, ao coordenador ou, na impossibilidade, ao chefe de divisão;
- f.** participar da elaboração do programa de trabalho;
- g.** executar as atividades de acordo com o planejamento realizado;
- h.** coletar e analisar informações relevantes e precisas por meio de procedimentos e técnicas de auditoria apropriados;
- 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 CAGE;
- k.** elaborar os documentos de comunicação de resultados e submetê-los à avaliação do coordenador de equipe;
- l.** comunicar quaisquer achados críticos ou potencialmente significativos ao coordenador em tempo hábil;
- m.** manter a confidencialidade e a segurança de informações, dados, documentos e registros;
- n.** prestar esclarecimento ao coordenador de equipe quanto ao desenvolvimento dos trabalhos;
- o.** manter o sistema de gestão de auditorias atualizado com informações relativas aos trabalhos; e
- p.** executar outras atividades correlatas à atividade de auditoria.

3.5 PARTICIPAÇÃO DE PROFISSIONAIS EXTERNOS À CAGE

Para a complementação dos trabalhos de auditoria, sempre que for imprescindível a emissão de laudo técnico específico, esse poderá ser emitido por profissional de categoria não existente no quadro de pessoal da CAGE.¹³ Tais laudos, por exemplo, podem referir-se a:¹⁴

- a. avaliações de ativos, como imóveis, investimentos complexos, joias, pedras preciosas e obras de arte;
- b. cálculos atuariais;
- c. fusões e aquisições;
- d. investigações de fraude e segurança;
- e. interpretação de requisitos legais, regulatórios e técnicos;
- f. mensuração de condições físicas e/ou quantidades de ativos, como reservas de minerais;
- g. avaliação do progresso físico de contratos em andamento;
- h. análises relacionadas à tecnologia da informação.

Entre os especialistas que podem ser consultados estão advogados, atuários, engenheiros, especialistas ambientais, de tecnologia da informação e de segurança, estatísticos, geólogos, entre outros.

Para o atendimento dessa necessidade, poderá a CAGE requisitar, aos órgãos ou às entidades da administração pública estadual, profissional devidamente habilitado, devendo o demandado manifestar-se no prazo de três dias úteis indicando o profissional ou motivando a impossibilidade de liberação. Nesse último caso, ou quando não houver no Estado profissional habilitado, a CAGE poderá contratar profissional da esfera privada para o atendimento, observada a legislação pertinente.¹⁵

3.5.1 CRITÉRIOS PARA A SELEÇÃO DE ESPECIALISTAS EXTERNOS

Antes de contratar um prestador externo, a CAGE deve avaliar sua competência com base nos seguintes aspectos¹⁶:

- a. certificação, formação acadêmica e licenças profissionais relevantes;
- b. treinamentos e experiência na área específica do trabalho a ser realizado;

13. RIO GRANDE DO SUL. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Decreto Estadual nº 56.703, de 28 de outubro de 2022. **Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Estado do Rio Grande do Sul de que tratam o art. 76 da Constituição Estadual e a Lei Complementar nº 13.451, de 26 de abril de 2010.**

14. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.** Brasília: CGU, 2017, p. 39.

15. RIO GRANDE DO SUL. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Decreto Estadual nº 56.703, de 28 de outubro de 2022. **Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Estado do Rio Grande do Sul de que tratam o art. 76 da Constituição Estadual e a Lei Complementar nº 13.451, de 26 de abril de 2010.**

16. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.** Brasília: CGU, 2017, p. 42.

- c. filiação a organizações profissionais;
- d. reputação, podendo ser confirmada por referências e contatos com terceiros.

Além disso, é essencial garantir que o prestador externo atue com objetividade, prevenindo potenciais conflitos de interesse, tais como:¹⁷

- a. recebimento de compensações, incentivos ou penalizações que possam influenciar seu julgamento;
- b. interesses financeiros que comprometam a imparcialidade;
- c. vínculos pessoais ou profissionais com a unidade auditada que possam afetar sua objetividade.

3.5.2 RESPONSABILIDADES E CONTROLE DE QUALIDADE

A utilização de especialistas externos ao quadro da CAGE não diminui sua responsabilidade pelos resultados da auditoria. Portanto, antes de aceitar a opinião do especialista, é necessário considerar os riscos e a relevância do objeto avaliado. Para garantir a qualidade das contribuições externas, a CAGE deve:¹⁸

- a. planejar, documentar e supervisionar a atuação do colaborador externo;
- b. avaliar se o trabalho foi conduzido conforme os critérios preestabelecidos e as diretrizes do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade;
- c. verificar a adequação e suficiência das evidências apresentadas;
- d. determinar a necessidade de testes adicionais.

3.5.3 GARANTIA DE CONFIDENCIALIDADE E OBJETIVIDADE

Para assegurar a integridade das informações e a objetividade do especialista externo, a CAGE deve exigir a assinatura de um Termo de Confidencialidade e Objetividade, comprometendo o profissional a:¹⁹

- a. cumprir os preceitos acordados para a execução do trabalho;
- b. observar as normas e códigos de ética aplicáveis, incluindo a declaração de inexistência de conflitos de interesse que possam comprometer sua imparcialidade;
- c. manter sigilo sobre as informações acessadas no curso das atividades.

Adicionalmente, deve obter autorização do colaborador externo para utilizar e divulgar sua opinião.

17. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 40.

18. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 41.

19. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 41.

3.6 GERENCIAMENTO DE AMEAÇAS À OBJETIVIDADE

A objetividade é a atitude mental imparcial – livre de vieses e influências indevidas – e não tendenciosa do auditor, permitindo o julgamento profissional com base em avaliações equilibradas.²⁰

Dessa forma, o gerenciamento de ameaças à objetividade do auditor é um aspecto crítico da prática de auditoria, visto que a objetividade é fundamental para garantir a integridade e a confiabilidade do trabalho.

Nesse sentido, o Estatuto de Auditoria²¹ da CAGE estabelece que os auditores devem:

- a. atuar com objetividade na coleta, avaliação e comunicação de informações sobre o objeto que está sendo examinado;
- b. agir de forma imparcial e isenta e evitar qualquer conflito de interesses;
- c. fazer avaliações equilibradas de todos os fatos e circunstâncias disponíveis e relevantes;
- d. tomar as precauções necessárias para evitar ser indevidamente influenciados por seus próprios interesses ou por outros ao formar seus julgamentos; e
- e. divulgar qualquer prejuízo à independência ou objetividade, de fato ou na aparência, às partes apropriadas.

3.6.1 SITUAÇÕES DE AMEAÇA À OBJETIVIDADE

As ameaças à objetividade podem surgir de várias fontes, incluindo:²²

- **Autorrevisão:** ocorre quando o auditor tiver que reanalisar as conclusões de trabalho anterior do qual tenha participado diretamente, ou quando for designado para avaliar decisões e operações pelas quais foi responsável na unidade auditada antes de se tornar membro de equipe;
- **Familiaridade:** ocorre quando o auditor possui relacionamento duradouro com a unidade auditada, com sua gestão e empregados, de modo que o auditor passe a se identificar com seus interesses;

20. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Globais de Auditoria Interna**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2024, p. 25.

21. RIO GRANDE DO SUL. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Portaria CAGE nº 18, de 6 de junho de 2023. **Aprova o Código de Conduta Ética dos agentes públicos da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado**.

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

- **Relacionamento pessoal:** ocorre quando o auditor tem relacionamentos pessoais, como vínculo de amizade ou de parentesco, com o responsável pelo objeto de auditoria ou com representante da alta gestão. Tal situação pode fazer com que o auditor possa suavizar ou não apontar situação para não prejudicar o amigo ou parente;
- **Interesse próprio/econômico:** ocorre quando o auditor possui interesses econômicos associados à unidade auditada ou ao próprio objeto que podem comprometer suas conclusões;
- **Intimidação:** ocorre quando o auditor sofre ameaças, constrangimento ou outras formas de pressão, de forma velada ou aberta, pela gestão, por responsáveis pelo objeto auditado ou por outras partes interessadas; e
- **Conduta tendenciosa:** ocorre quando o auditor busca beneficiar ou prejudicar a unidade auditada, gestores ou servidores que atuem com o objeto auditado.

3.6.2 MEDIDAS PARA A REDUÇÃO DAS AMEAÇAS À OBJETIVIDADE

Os auditores devem manter uma mentalidade independente e crítica ao avaliar evidências e emitir opiniões. Se o responsável pela divisão de auditoria identificar possível ameaça à objetividade de auditor designado para determinado trabalho, deverá substituí-lo por outro que não tenha restrições de atuação.

Não obstante, se situações de ameaça existirem previamente ou surgirem no decorrer do trabalho, deverão ser tempestivamente reportadas pelo auditor ao respectivo chefe de divisão.

A fim de assegurar a independência e a objetividade no desempenho da atividade de auditoria, é vedado ao auditor da CAGE:²³

- a. implementar controles internos, gerenciar política de gestão de riscos, desenvolver procedimentos, instalar sistemas, preparar registros ou atuar em qualquer outra atividade que possa prejudicar seu julgamento, salvo aqueles estritamente de competência da CAGE;
- b. ter responsabilidade ou autoridade operacional sobre as atividades auditadas ou exercer atividades próprias e típicas de gestão;
- c. avaliar operações específicas com as quais estiveram envolvidos nos últimos doze meses, quer na condição de gestores, quer em decorrência de vínculos profissionais, comerciais, pessoais, familiares ou de outra natureza, mesmo que tenham executado atividades em nível operacional;
- d. participar de qualquer atividade ou relacionamento que possa prejudicar ou que presumidamente prejudicaria sua avaliação imparcial; e

23. RIO GRANDE DO SUL. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Portaria CAGE nº 3, de 31 de janeiro de 2024. **Insera o art. 22 ao Anexo da Portaria nº 29, Estatuto de Auditoria da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado.**

- e. aceitar, para si ou para outrem, recompensa, vantagem ou benefício de qualquer natureza, inclusive propostas de cargos em organizações públicas ou privadas, de pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, direta ou indiretamente interessadas em decisão relacionada às suas atribuições.^{24 25}

O responsável pela divisão de auditoria deverá adotar medidas a fim de mitigar o risco de prejuízo à objetividade ou reduzir seu impacto, como:²⁶

- a. rodízio de auditores e coordenadores para a realização dos trabalhos;
- b. revisão e supervisão rigorosa dos trabalhos;
- c. designação de mais de um auditor para cada trabalho, sempre que possível; e
- d. capacitação dos auditores acerca do código de ética e das regras do estatuto de auditoria.

Caso ocorram situações de ameaça à objetividade, o responsável pela divisão de auditoria poderá:²⁷

- a. remover o auditor do trabalho;
- b. alterar a equipe responsável; ou
- c. ajustar o escopo do trabalho.

24. RIO GRANDE DO SUL. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Portaria CAGE nº 18, de 6 de junho de 2023. **Aprova o Código de Conduta Ética dos agentes públicos da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado.**

25. O referido código possui exceções: Art. 7º, § 3º O disposto no inciso III deste artigo não se aplica nas seguintes hipóteses: I - recebimento de brindes distribuídos a título de cortesia, propaganda, divulgação habitual ou por ocasião de eventos ou datas comemorativas, desde que recebidos de forma transparente, em periodicidade superior a 12 (doze) meses e cujo valor comercial não ultrapasse um por cento do teto remuneratório previsto no § 8º do art. 33 da Constituição Estadual do Rio Grande do Sul; e II - oferecimento de hospitalidade, caracterizada como oferta de serviço ou despesas com transporte, alimentação, hospedagem, cursos, seminários, congressos, eventos ou feiras, concedidos por agente ou instituição privada para agente público, desde que identificado o interesse institucional e previamente autorizado pelo Gabinete da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado.

26. PARAÍBA. Controladoria Geral do Estado. **Manual de Auditoria.** João Pessoa: CGE-PB, 2023. Item 3.6.2.

27. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Globais de Auditoria Interna.** Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil. São Paulo, 2024, p. 25.

3.7 PROGRAMA DE GESTÃO E MELHORIA DA QUALIDADE

O Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) tem como objetivo estabelecer atividades de caráter permanente destinadas a avaliar a qualidade dos trabalhos, a produzir informações gerenciais e a promover a capacitação dos auditores e a melhoria contínua da atividade de auditoria interna da CAGE.

Além disso, a implementação do programa de qualidade visa garantir a conformidade com as normas de auditoria e com o código de ética e aumentar a satisfação dos destinatários dos serviços de auditoria.

Conforme estabelecem as Normas Globais de Auditoria Interna do IIA, deve-se “desenvolver, implementar e manter um programa de avaliação e melhoria da qualidade que abranja todos os aspectos da função de auditoria interna”,²⁸ incluindo avaliações internas e externas, aplicado tanto no nível dos trabalhos individuais, quanto no nível mais amplo da atividade de auditoria interna.

3.7.1 AVALIAÇÕES INTERNAS

As avaliações internas dividem-se em monitoramento contínuo e autoavaliações periódicas.

3.7.1.1 MONITORAMENTO CONTÍNUO

Constitui-se de procedimentos permanentes que visam acompanhar o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, compreendendo, entre outras, as seguintes atividades:²⁹

- a. planejamento e supervisão dos trabalhos de auditoria;
- b. revisão de documentos, de papéis de trabalho e da comunicação dos resultados;
- c. avaliação realizada pelos auditores, após a conclusão dos trabalhos;
- d. obtenção de feedback pela alta administração da unidade auditada;
- e. verificação dos indicadores de desempenho.

28. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Globais de Auditoria Interna**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2024, p. 56.

29. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 45.

3.7.1.2 AUTOAVALIAÇÕES PERIÓDICAS

As autoavaliações periódicas são mais amplas do que aquelas realizadas no âmbito do monitoramento contínuo, abordando a conformidade da atividade de auditoria com todas as normas, ao passo que o monitoramento contínuo pode concentrar-se em normas relevantes para a execução dos trabalhos.³⁰

As autoavaliações devem ser realizadas de forma sistemática, fornecendo uma avaliação objetiva sobre a qualidade, adequação e suficiência das etapas do processo de auditoria interna,³¹ nos termos previstos em Programa de Gestão Melhoria da Qualidade.

3.7.2 AVALIAÇÕES EXTERNAS

As avaliações externas devem ocorrer ao menos uma vez a cada cinco anos por avaliador ou equipe de avaliação qualificada, independente e externa à CAGE.

O processo visa obter opinião independente sobre a atividade de auditoria e pode ocorrer de duas formas: (i) avaliação externa completa; ou (ii) autoavaliação interna com validação externa independente.

3.7.3 COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS DO PROGRAMA

Cabe ao responsável pela atividade de auditoria comunicar periodicamente os resultados do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade ao Contador e Auditor-Geral do Estado. A comunicação, que deve ocorrer pelo menos uma vez ao ano, quando da apresentação do Relatório Anual de Auditoria, tem por finalidade promover e reforçar o patrocínio da alta administração em relação à atividade e deve contemplar:³²

- a. o escopo, a frequência e os resultados das avaliações internas e externas realizadas;
- b. o nível de capacidade da atividade de auditoria interna da CAGE, conforme Modelo IA-CM;
- c. as oportunidades de melhoria identificadas;
- d. as fragilidades com potencial de comprometer a qualidade da atividade;
- e. os planos de ação corretiva, se for o caso; e
- f. o andamento das ações para melhoria da atividade.

30. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Globais de Auditoria Interna**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil. São Paulo, 2024, p. 88.

31. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 46.

32. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 47.

4

PLANO ANUAL DE AUDITORIA

4.1 RESPONSABILIDADE	36
4.2 CONTEÚDO DO PLANO ANUAL DE AUDITORIA.....	37
4.3 ETAPAS PRELIMINARES.....	37
4.4 SELEÇÃO BASEADA EM RISCO	38
4.4.1 PRIORIZAÇÃO DE UNIDADES AUDITÁVEIS COM BASE EM FATORES DE RISCOS.....	38
4.4.2 IDENTIFICAÇÃO DO UNIVERSO DE AUDITORIA E PRIORIZAÇÃO DOS OBJETOS.....	40
4.5 ESTIMATIVA DE RECURSOS	45
4.6 DEFINIÇÃO DO OBJETO, OBJETIVO, CRITÉRIOS E CRONOGRAMA.....	46
4.7 DOCUMENTAÇÃO DO PLANO.....	46
4.7.1 APROVAÇÃO DO PLANO	47
4.7.2 ALTERAÇÃO E REVISÃO DO PLANO.....	47

4. PLANO ANUAL DE AUDITORIA

O Plano Anual de Auditoria (PAA) é um instrumento de planejamento que tem como finalidade definir os trabalhos prioritários a serem realizados ao longo do seu período de abrangência, que inicia em março e se estende até abril do ano subsequente. O Plano deve privilegiar trabalhos que visem agregar valor e que contribuam para a realização dos objetivos institucionais dos órgãos e das entidades.

O PAA adota metodologia baseada em riscos para estabelecer as áreas e/ou processos em que a atividade de auditoria interna da CAGE se concentrará ao longo do período. Esse plano baseado em riscos tem como finalidade contribuir para a distribuição mais eficiente dos recursos disponíveis para a execução das auditorias, de forma a assegurar que a CAGE trabalhe com foco em áreas prioritárias e relevantes, concentrando a sua atuação em objetos com maior exposição a ameaças que possam impactar o alcance dos seus objetivos, ou seja, as de maior risco. Visa, também, garantir que os recursos sejam suficientes para a execução do PAA e do programa de trabalho específico de cada auditoria.

O PAA deve considerar:

- a.** o planejamento estratégico, os programas de governo e as expectativas da alta administração da unidade auditada e das demais partes interessadas;
- b.** a complexidade do negócio, sua estrutura e outras características das unidades auditadas;
- c.** os riscos significativos e/ou fatores de riscos que possam impactar o atingimento dos objetivos das unidades auditadas; e
- d.** a estrutura e os recursos humanos, materiais e tecnológicos disponíveis na CAGE.

4.1 RESPONSABILIDADE

O Contador e Auditor-Geral do Estado é responsável por prover os meios para elaboração e execução do plano de auditoria interna da CAGE, orientar, direcionar e oferecer diretrizes gerais da gestão para a sua elaboração e, ao final, aprovar o plano.

Às divisões responsáveis pelas atividades de auditoria, compete elaborar os seus planos anuais de auditoria. Nesse âmbito, cumpre aos respectivos chefes de divisão fornecer diretrizes específicas sobre a metodologia, o objetivo, o escopo e a alocação dos recursos, bem como revisar o plano previamente à sua submissão para aprovação do Contador e Auditor-Geral do Estado.

As equipes de auditoria participam, em especial, das etapas de definição de escopo e do cronograma dos trabalhos.

4.2 CONTEÚDO DO PLANO ANUAL DE AUDITORIA

O Plano Anual de Auditoria deve conter, no mínimo:

- a.** a relação dos órgãos e/ou entidades a serem auditados no exercício;
- b.** a relação dos serviços de auditoria a serem realizados pela CAGE, com informações sobre:
 - a origem da demanda;
 - o tipo de serviço;
 - o escopo do trabalho;
 - o objetivo geral do trabalho;
 - datas previstas de início e conclusão; e
 - tempo de auditoria previsto.
- c.** previsão de alocação de força de trabalho, nas seguintes categorias:
 - serviços de auditoria;
 - capacitação; e
 - demandas extraordinárias recebidas pela CAGE.

Em relação à capacitação, deve haver previsão de, no mínimo, 40 (quarenta) horas anuais para cada auditor, incluído o chefe de divisão, a serem distribuídas em treinamentos ou eventos compatíveis com a atividade de auditoria ou com as competências e habilidades requeridas dos auditores

4.3 ETAPAS PRELIMINARES

A primeira etapa para elaboração do PAA é a identificação das unidades auditáveis. Em geral, os órgãos e entidades não se alteram de forma substancial anualmente, porém podem existir casos de criação, fusão, cisão, alteração, extinção, desestatização, entre outros, de unidades auditáveis, o que trará impactos a essa etapa e definirá o ponto de partida para a elaboração do PAA.

O segundo passo é efetuar levantamento dos recursos humanos disponíveis para a atividade de auditoria a ser executada ao longo do próximo período, englobando os auditores e suas respectivas funções e locais de lotação.

Por fim, a gestão da CAGE e as divisões de auditoria devem fornecer orientações, premissas e diretrizes para a adequada elaboração do Plano Anual de Auditoria, de forma a garantir a conformidade do plano às suas expectativas. O fornecimento dessas informações é essencial para entender a sua percepção, compor as discussões e embasar as decisões que serão tomadas ao longo da elaboração do PAA.

4.4 SELEÇÃO BASEADA EM RISCO

As normas internacionais que regulamentam a prática profissional de auditoria interna dispõem que deve ser estabelecido um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da atividade de auditoria interna.

No entanto, não há uma forma única de construir esse plano baseado em riscos, pois as unidades são diferentes, cada qual com as suas particularidades e níveis de maturidade em riscos diversos.

A metodologia de priorização e seleção com base em riscos é desenvolvida em dois níveis: **primeiramente, as unidades auditáveis são priorizadas com base em fatores de risco**. Essa priorização subsidiará a definição das unidades que serão efetivamente auditadas no período abrangido pelo PAA. **Posteriormente, prioriza-se, dentro do universo de auditoria das unidades selecionadas, os objetos de auditoria que serão analisados em cada trabalho**.

4.4.1 PRIORIZAÇÃO DE UNIDADES AUDITÁVEIS COM BASE EM FATORES DE RISCOS

Dado o amplo campo de atuação das divisões responsáveis pela atividade de auditoria da CAGE, é necessário estabelecer prioridades de atuação para que a auditoria direcione esforços para avaliar as unidades auditáveis com riscos mais significativos para os objetivos da gestão estadual.

Assim, nesse primeiro momento, as unidades auditáveis são consideradas de forma global. São elaboradas matrizes que visam classificar de maneira hierarquizada as unidades em níveis de risco, o que contribui para uma melhor priorização das unidades a serem auditadas e alocação dos recursos aos trabalhos a serem desenvolvidos.

Com a distribuição das unidades em níveis de riscos, definem-se aquelas que serão auditadas ao longo do período abrangido pelo PAA. A partir da visão apresentada nas matrizes, é possível, também, estabelecer um planejamento de médio/longo prazo, podendo-se definir os períodos em que as unidades de risco alto, moderado e baixo serão auditadas. Por exemplo, pode-se estabelecer que as unidades de risco mais elevado serão auditadas todos os anos e que as de menor risco serão auditadas a cada 2, 3 ou 4 anos.

4.4.1.1 CRITÉRIOS DE RISCO

Para classificar as unidades auditáveis, são considerados critérios de materialidade, relevância e criticidade.

O critério de **materialidade** refere-se ao volume de recursos envolvidos. É um critério que expressa o aspecto financeiro de cada unidade.

A **relevância** está associada à importância da unidade para a sociedade, por meio da prestação de serviços essenciais do Estado ou da entrega de produtos necessários para seu regular funcionamento. Segundo o Manual de Auditoria Operacional do TCU,³³ em auditoria, os conceitos de materialidade e relevância estão intrinsecamente relacionados. Considerar a materialidade implica direcionar a seleção para temas relevantes, isto é, atuais, de grande valor e importância nacional e de interesse da sociedade.

Por fim, a **criticidade**, ou risco, diz respeito à existência de situações complexas e/ou críticas de se auditar. Segundo as Orientações para Seleção de Objetos e Ações de Controle do TCU,³⁴ objetos expostos a riscos elevados implicam maior possibilidade de que o alcance dos objetivos seja prejudicado, frustrando expectativas da sociedade.

4.4.1.2 FATORES DE RISCO

Para cada um desses critérios, são estabelecidos os fatores de risco que os compõem, os quais representam condições que indicam uma maior probabilidade de ocorrência de riscos significativos.

A definição dos fatores que serão empregados para identificar a importância relativa das condições e características das unidades deve priorizar fatores que sejam comuns e adequados a todas as unidades auditáveis e que possam impactar o atingimento dos seus objetivos.

É necessário também que haja dados disponíveis relacionados a esses fatores e que eles sejam definidos de modo a possibilitar a atribuição de alguma medida (graus, pontos, categorias) a cada unidade, para que seja possível a comparação entre elas.

É recomendável considerar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos das unidades, bem como a possibilidade de ocorrência de erros, fraudes ou não conformidades significativas.

Os fatores de risco podem ser quantitativos ou qualitativos. Os fatores quantitativos podem ser mensurados em alguma medida, como o número de apontamentos ou recomendações anteriores, orçamento aprovado, denúncias recebidas, materialidade de despesas e receitas, tempo decorrido desde a última auditoria, entre outros.

Já os fatores qualitativos se caracterizam por um certo grau de subjetividade, justamente por não haver uma forma objetiva de os quantificar, como a percepção da equipe de auditoria sobre a unidade, a qualidade e a aderência de seus controles internos, a relevância das atividades desempenhadas pela unidade para o alcance das iniciativas elencadas no Plano Plurianual, o grau de maturidade do processo de gerenciamento de riscos da unidade, entre outros.

33. BRASIL. Tribunal de Contas de União. Secretaria-Geral de Controle Externo. **Manual de Auditoria Operacional**. Brasília: TCU, 2020.

34. BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Orientações para Seleção de Objetos e Ações de Controle**. Brasília: TCU, 2016.

Por não serem mensurados diretamente, deve ser estabelecida uma escala de avaliação dos fatores qualitativos que possibilite a atribuição de pontos aos fatores considerados, visando uniformizar as unidades de medida (por exemplo, 1 - muito baixo; 2 - baixo; 3 - moderado; 4 - alto; e 5 - muito alto).

A partir do resultado da mensuração dos fatores, deve ser aplicada metodologia, a ser detalhada no Plano Anual de Auditoria, com objetivo de classificar as unidades em diferentes níveis de risco, de acordo com as notas obtidas para cada fator de risco.

4.4.1.3 CLASSIFICAÇÃO DAS UNIDADES EM NÍVEIS DE RISCO

A nota final atribuída a cada unidade auditável representa uma pontuação de risco agregada única, denominada Índice de Risco, que será base de comparação para classificar e priorizar as unidades auditáveis.

A partir dessa classificação, e considerando os recursos disponíveis, a oportunidade de cada trabalho e as diretrizes da gestão, serão selecionadas as unidades a serem incluídas no PAA.

4.4.2 IDENTIFICAÇÃO DO UNIVERSO DE AUDITORIA E PRIORIZAÇÃO DOS OBJETOS

Com a definição das unidades que serão efetivamente auditadas no período abrangido pelo PAA, deve-se estabelecer a priorização dos objetos que serão analisados em cada trabalho.

O universo de auditoria equivale a todos os aspectos da organização passíveis de ações de auditoria, podendo ser representados por unidades de negócio, projetos, processos, programas, sistemas, controles, operações, departamentos, funções, procedimentos, entre outros que, devido à presença de risco ao alcance dos objetivos estratégicos, operacionais, financeiros ou de conformidade da organização, possam justificar um trabalho de auditoria.

A identificação do universo de auditoria deve se basear em metodologia que discipline e sistematize os procedimentos aplicados para definição dos objetos dos trabalhos, no intuito de contribuir para a melhoria da governança, da gestão de riscos e dos controles internos das unidades auditadas.

Relacionar riscos críticos a objetivos específicos e a seus respectivos processos é tarefa essencial para organizar o universo de auditoria e priorizar a análise e o tratamento de riscos relevantes. Um universo de auditoria bem definido simplifica a identificação e avaliação de riscos em toda a organização.

Durante o processo de elaboração do PAA, os objetos de auditoria devem ser identificados e/ou revisados, e o universo de auditoria deve ser organizado e documentado.

O objetivo final é identificar quais as áreas ou processos das unidades auditadas apresentam maior exposição a riscos, ou seja, que apresentam maior vulnerabilidade a eventos que possam afetar negativamente a capacidade de atingir os seus objetivos.

4.4.2.1 ENTENDIMENTO DA UNIDADE AUDITADA

Para construir um planejamento consistente, atualizado e adequado à realidade da unidade auditada, o primeiro passo é conhecer seu planejamento estratégico, seus principais objetivos e os meios pelos quais ela monitora o seu desempenho, bem como entender o nível de maturidade da unidade e o cenário dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

Para realização dessa etapa, devem ser consideradas informações como:

- a.** planejamento estratégico, missão, visão, objetivos e metas;
- b.** legislação que rege a atuação da unidade auditada;
- c.** estrutura organizacional e de governança;
- d.** desempenho organizacional (meios de monitoramento e análise de resultados atingidos x esperados);
- e.** áreas de maior relevância (principais processos e projetos);
- f.** principais riscos relacionados ao alcance dos seus objetivos;
- g.** sistemas de TI utilizados; e
- h.** gerenciamento de riscos.

Tal compreensão inicial é a base para o estabelecimento dos objetivos específicos do trabalho e de seu escopo, bem como para a elaboração do programa de trabalho, no qual serão definidos os procedimentos necessários para alcance desses objetivos.

4.4.2.2 IDENTIFICAÇÃO DO UNIVERSO DE AUDITORIA

O universo de auditoria consiste no conjunto de objetos passíveis de avaliação pela CAGE. Sua identificação orienta-se pelas seguintes diretrizes:

- a.** partir do maior para o menor elemento: identificar primeiro as macroestruturas, macroprocessos e macrodesafios das áreas de atuação de cada unidade auditada; e
- b.** detalhar cada elemento em, no mínimo, mais uma camada: desmembrar o elemento até chegar a uma granularidade ideal para realização de uma ação de auditoria específica, como processos, programas, departamentos, entre outros.

Recomenda-se que, em regra, os objetos de auditoria sejam identificados e hierarquizados até o nível de “processos”. Essa preferência justifica-se pelo fato de serem objetos com maior detalhamento do que os macroprocessos e mais perenes do que as atividades, que podem ser inseridas ou retiradas dos processos sem alteração de sua natureza.

A identificação dos macroprocessos e processos finalísticos e estratégicos da unidade auditada pode ser realizada por meio de entrevistas com gestores e em consulta à sua lei de criação, ao regimento interno, organograma, planejamento estratégico, Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA), entre outros documentos e informações colhidas na etapa de entendimento da unidade auditada.

Da mesma forma, devem ser identificados os processos vinculados a cada macroprocesso finalístico. Os processos serão considerados como possíveis objetos avaliação e deverão ter seus objetivos definidos.

Vencida a etapa interna de análise de documentos, elabora-se lista ou catálogo de todos os itens potencialmente auditáveis, denominado universo de auditoria. Essa identificação inicial deve ser confirmada e complementada por meio da realização de entrevistas com os gestores da unidade auditada para melhor entendimento, cujo resultado será utilizado como base para a elaboração do Plano Anual de Auditoria.

O universo de auditoria será rotineiramente revisado, de forma a estar sempre atualizado e ser útil para a tomada de decisão sobre os objetos a serem auditados. Essa revisão deve ocorrer pelo menos a cada nova edição do Plano Plurianual estadual, que define diretrizes, objetivos e metas da administração pública para o próximo ciclo, ou em casos excepcionais que justifiquem sua revisão.

4.4.2.3 PRIORIZAÇÃO DOS OBJETOS DE AUDITORIA

Existem três metodologias comumente utilizadas para definir, com base em riscos, os trabalhos que comporão o plano de auditoria:³⁵

a. Trabalhos selecionados com base na avaliação de riscos realizada pelas unidades auditadas

Quando há segurança razoável de que o processo de gerenciamento de riscos das unidades auditadas possui nível de maturidade alto, os riscos identificados e avaliados pelas próprias unidades podem ser utilizados na fase de elaboração do PAA.

Com isso, a atividade de auditoria utiliza como insumo os registros do processo de gerenciamento de riscos das unidades, a fim de tomar conhecimento sobre os objetivos, os riscos associados e avaliados e os controles internos implementados pela unidade auditada como resposta a eles.

b. Trabalhos selecionados com base na avaliação de riscos realizada pela própria equipe de auditoria

Quando as unidades auditadas não possuem um processo de gerenciamento de riscos estabelecido ou quando não há segurança razoável de que o processo de gerenciamento de riscos das unidades tenha nível de maturidade suficiente para a atividade de auditoria utilizá-lo como insumo na definição dos seus trabalhos, a seleção dos objetos pode ser feita por meio da identificação e da avaliação de riscos realizada pela própria equipe de auditoria.

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

Esse processo de identificação e avaliação de riscos segue as seguintes etapas:

1. identificação dos principais riscos relacionados aos objetos de auditoria identificados;
2. avaliação dos riscos relacionados aos objetos de auditoria identificados; e
3. priorização dos objetos de auditoria com base em riscos.

Ressalta-se que, nessa fase do planejamento, já há a identificação do universo de auditoria a nível de “processos” e dos seus objetivos associados. Assim, de forma sucinta, os riscos podem ser identificados por meio da seguinte pergunta: “quais eventos podem comprometer o atingimento do objetivo do processo”?

Para identificação e avaliação dos principais riscos relacionados aos objetos de auditoria definidos, sugere-se o uso de técnicas como Matriz SWOT, Brainstorming, Diagrama Bow-Tie, entre outras.

Quadro 5 - Exemplo de identificação e avaliação de riscos dos processos

Processos	Principais Riscos	Impacto (I)	Probabilidade (P)	Nível de Risco (I x P)	Nível de Risco Total
Processo 1	Risco 1	10	8	80	92
	Risco 2	2	6	12	
Processo 2	Risco 1	8	2	16	132
	Risco 2	6	6	36	
	Risco 3	8	10	80	
Processo 3	Risco 2	10	8	80	228
	Risco 4	6	6	36	
	Risco 5	10	8	80	
	Risco 6	4	8	32	
Processo 4	Risco 4	4	8	32	72
	Risco 5	10	4	40	

Fonte: SÃO PAULO. Controladoria Geral do Estado. **Roteiro para Elaboração de Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos**. São Paulo: CGE-SP, 2023, adaptado.

É possível estabelecer escalas para classificar o impacto e a probabilidade em uma abordagem semiquantitativa. Por exemplo, 9 e 10 podem equivaler a impacto e/ou probabilidade “muito alta”, 7 e 8 podem significar “alta”, e assim por diante.

Quadro 6 - Exemplo de identificação e avaliação de riscos dos processos:

Processos	Principais Riscos	Impacto (I)	Probabilidade (P)	Nível de Risco (I x P)	Nível de Risco Total
Processo 1	Risco 1	Muito alto (10)	Alto (8)	Alto (80)	92
	Risco 2	Muito baixo (2)	Médio (6)	Muito baixo (12)	
Processo 2	Risco 1	Alto (8)	Muito baixo (2)	Muito baixo (16)	132
	Risco 2	Médio (6)	Médio (6)	Baixo (36)	
	Risco 3	Alto (8)	Muito alto (10)	Alto (80)	
Processo 3	Risco 2	Muito alto (10)	Alto (8)	Alto (80)	228
	Risco 4	Médio (6)	Médio (6)	Baixo (36)	
	Risco 5	Muito alto (10)	Alto (8)	Alto (80)	
	Risco 6	Baixo (4)	Alto (8)	Baixo (32)	
Processo 4	Risco 4	Baixo (4)	Alto (8)	Baixo (32)	72
	Risco 5	Muito alto (10)	Baixo (4)	Baixo (40)	

Fonte: SANTOS, Paulo Ricardo Martins Ricarte dos. **Planejamento de auditoria baseado em riscos: Proposta de aplicação da metodologia de planejamento de auditoria baseada em riscos na seleção de objetos de auditoria relacionados à mobilidade urbana**. Instituto Serzedello Corrêa. Brasília. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Instituto Serzedello Corrêa como requisito parcial para a obtenção do grau de especialista em Auditoria do Setor Público, adaptado.

A depender da complexidade e do volume de processos da unidade, também é possível aplicar o modelo no nível dos macroprocessos. Primeiro, identifica-se e avalia-se os principais riscos relacionados a cada um dos macroprocessos, da mesma forma mostrada no quadro anterior. Após, associa-se os riscos do macroprocesso aos seus processos relacionados, questionando-se sobre a presença de cada risco no processo em análise.

Por fim, com a magnitude dos riscos calculada para cada processo, define-se a ordem de prioridade dos processos com base em riscos a serem incluídos no PAA, por meio da classificação em ordem decrescente de magnitude total dos riscos dos processos que compõem o universo de auditoria.

Quadro 7 – Exemplo de priorização de objetos de auditoria com base em riscos realizada pela própria unidade de auditoria

Prioridade	Processo	Riscos Associados	Nível de Risco Total
1	Processo 3	Risco 2, 4, 5, 6	228
2	Processo 2	Risco 1, 2, 3	132
3	Processo 1	Risco 1, 2	92
4	Processo 4	Risco 4, 5	72

Fonte: SÃO PAULO. Controladoria Geral do Estado. **Roteiro para Elaboração de Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos**. São Paulo: CGE-SP, 2023, adaptado.

c. Trabalhos selecionados com base em fatores de risco

Esse modo de selecionar os trabalhos de auditoria com base em riscos dá-se de forma indireta, com avaliação das unidades auditadas por meio de fatores riscos. Esse método costuma ser executado fundamentalmente em dois estágios: definição dos fatores de risco e priorização dos objetos de auditoria.

O objetivo é identificar a importância relativa das condições e características entre todos os processos identificados. Após a avaliação dos fatores de risco, os objetos de auditoria são relacionados e classificados, obedecendo à ordem do maior para o menor. A definição dos fatores de risco a serem considerados e a avaliação atribuída devem ser revisadas periodicamente.

Importante salientar que, nessa etapa, devem ser consideradas as prioridades e expectativas da gestão e de outras partes interessadas (stakeholders) em relação à atividade de auditoria interna, por meio de entrevistas, consultas e/ou questionários, de forma a entender sua percepção dos riscos que afetam os processos e a estratégia da unidade auditada.

Mesmo considerando as informações e prioridades coletadas junto às partes interessadas, a atividade de auditoria interna da CAGE deve permanecer independente e objetiva, inclusive em sua avaliação de risco.

4.5 ESTIMATIVA DE RECURSOS

As áreas devem determinar os recursos necessários para a adequada execução do PAA, incluindo pessoas, conhecimentos, habilidades e competências específicas, ferramentas de auditoria, treinamentos, itens tecnológicos, especialistas externos, entre outros.

Durante a elaboração do plano, é necessário refletir sobre a natureza, a oportunidade e a complexidade de cada trabalho e considerar o alinhamento entre os conhecimentos, as habilidades e outras competências necessárias para executar o Plano e os recursos disponíveis na atividade de auditoria interna.

A distribuição dos trabalhos de auditoria entre as equipes deve observar, sempre que possível, as respectivas áreas preponderantemente controladas previstas em Portaria CAGE.³⁶

O responsável pela divisão deve adotar providências para assegurar a disponibilização de todos os recursos necessários para o gerenciamento do PAA, incluindo as competências técnicas requeridas, a adequada execução de cada trabalho incluído no Plano e o atendimento das expectativas, necessidades e demandas do Estado.

4.6 DEFINIÇÃO DO OBJETO, OBJETIVO, CRITÉRIOS E CRONOGRAMA

De posse das unidades que serão auditadas no período e da priorização dos objetos auditáveis de cada unidade, definem-se o objeto, o objetivo geral da análise e os critérios aplicáveis em conjunto com as equipes de auditoria, observando as diretrizes da gestão e os recursos humanos disponíveis.

Para a definição do objeto, leva-se em consideração critérios como a oportunidade de realização de cada trabalho, a possibilidade de agregação de valor e de geração de benefícios, trabalhos de auditoria realizados anteriormente, entre outros.³⁷

Nessa etapa, os objetos que serão avaliados na auditoria e o objetivo de cada análise são definidos de forma geral para serem aprofundados quando da efetiva realização dos trabalhos. Esses itens poderão ser revistos e/ou adaptados em virtude da natureza, complexidade e particularidades de cada trabalho de auditoria, sempre de forma justificada.

O tempo previsto para cada trabalho é definido pelas equipes de auditoria, em conjunto com o chefe de divisão, devendo-se considerar o período necessário para o planejamento individual dos trabalhos, a execução e a elaboração da comunicação dos resultados. A ordem dos trabalhos deve considerar a oportunidade de realização de cada auditoria e o lapso temporal decorrido desde o último trabalho realizado na unidade.

Durante a execução dos trabalhos, eventuais circunstâncias que indiquem a necessidade de alterar significativamente o objeto, o objetivo ou o período previamente estabelecido para o trabalho devem ser submetidas à aprovação do chefe de divisão.

4.7 DOCUMENTAÇÃO DO PLANO

O PAA deve ser documentado para ser apresentado, discutido, revisado e finalizado para aprovação, conforme procedimentos constantes na Instrução Normativa CAGE nº 07/2023. O Plano proposto deve incluir seções que abordem:

36. Ver Portaria CAGE nº 31, de 1º de novembro de 2023, que dispõe sobre a identificação das Seccionais, das Setoriais e da Delegação da CAGE, estabelece a área de controle de cada uma dessas Unidades no âmbito da Administração Pública Estadual e define a forma de identificação nos documentos por elas expedidos.

37. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Orientação Prática: Plano de auditoria interna baseado em riscos**. Brasília: CGU, 2020.

- a. campo de atuação;
- b. estrutura organizacional;
- c. prioridades e diretrizes estabelecidas pela Administração;
- d. metodologia utilizada;
- e. avaliação de riscos;
- f. relação dos trabalhos de auditoria propostos;
- g. relação de recursos humanos, materiais e financeiros para sua execução, se aplicável;
- h. orçamento do plano; e
- i. distribuição das auditorias ao longo do período abrangido pelo Plano.

4.7.1 APROVAÇÃO DO PLANO

A proposta de Plano Anual de Auditoria deve ser encaminhada para aprovação do Contador e Auditor-Geral do Estado até o último dia útil de março do exercício a que se refere, devendo se manifestar sobre a proposta no prazo máximo de 15 (quinze) dias, a contar de seu recebimento.

Caso a manifestação não ocorra dentro do período estipulado, o PAA será considerado aprovado tacitamente, podendo ser realizados os ajustes necessários posteriormente ao início de sua execução.

4.7.2 ALTERAÇÃO E REVISÃO DO PLANO

Sendo um instrumento de planejamento, o PAA deve ser constantemente monitorado, podendo ser alterado caso circunstâncias limitadoras de tempo, recursos humanos ou materiais assim o exigirem e/ou em resposta às mudanças nos negócios, riscos, operações, programas, sistemas e controles da CAGE e das unidades auditadas.

Também poderão ocorrer alterações por trabalhos não previstos inicialmente, em decorrência do recebimento de denúncias, da necessidade de abertura de Tomada de Contas Especial, de solicitações de trabalhos extraordinários, de novos trabalhos de auditoria de processos de extinção e/ou desestatização, entre outros.

Cabe ao chefe de divisão avaliar a oportunidade e a conveniência de acrescentar e/ou excluir trabalhos ao Plano de Anual de Auditoria. Mudanças que impactem significativamente o PAA e que decorram de fatos supervenientes à sua aprovação devem ser apreciadas pelo Contador e Auditor-Geral do Estado.

5

PLANEJAMENTO DO TRABALHO INDIVIDUAL DE AUDITORIA

5.1 ATOS PRELIMINARES DA AUDITORIA.....	49
5.1.1 REUNIÃO DE INÍCIO DO TRABALHO.....	49
5.1.2 OFÍCIO DE APRESENTAÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA	49
5.1.3 REUNIÃO DE APRESENTAÇÃO DA EQUIPE	50
5.1.4 REQUISIÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES	50
5.2 PLANEJAMENTO ESPECÍFICO DO TRABALHO.....	51
5.2.1 ENTENDIMENTO DO OBJETO DE AUDITORIA	52
5.2.2 ELABORAÇÃO DA QUESTÃO GERAL DO TRABALHO.....	54
5.2.3 IDENTIFICAÇÃO E ANÁLISE DOS RISCOS.....	54
5.2.4 MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES	56
5.2.5 MATRIZ DE PLANEJAMENTO	65
5.2.6 PROGRAMA DE TRABALHO	70
5.2.7 TÉCNICAS DE AUDITORIA.....	73
5.2.8 AMOSTRAGEM.....	74

5. PLANEJAMENTO DO TRABALHO INDIVIDUAL DE AUDITORIA

5.1 ATOS PRELIMINARES DA AUDITORIA

Os atos preliminares são atividades essenciais para a execução de trabalhos de auditoria, pois estabelecem as bases para um processo estruturado, eficiente e em conformidade com as normas e boas práticas internacionais. Esses atos promovem o alinhamento de expectativas para o trabalho, além de fomentar um ambiente de cooperação entre a equipe de auditoria e a unidade auditada. Os principais atos preliminares são descritos a seguir.

5.1.1 REUNIÃO DE INÍCIO DO TRABALHO

A reunião de início do trabalho de auditoria é realizada internamente com a participação do chefe da divisão, da equipe de auditoria e da equipe de planejamento, oportunidade em que é apresentado o entendimento da unidade auditada. Nesse momento, são definidos o escopo, o prazo previsto para a conclusão do trabalho e outras questões pertinentes.

5.1.2 OFÍCIO DE APRESENTAÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA

Após a reunião de início, é elaborado o ofício de apresentação da equipe de auditoria, que deve ser assinado pelo chefe de divisão e encaminhado à unidade auditada por e-mail.

Quanto ao conteúdo, o ofício deve indicar minimamente:

- a.** a identificação da unidade auditada;
- b.** a previsão legal e/ou normativa para a realização do trabalho;
- c.** o tipo de trabalho a ser realizado;
- d.** o(s) objeto(s) da auditoria;
- e.** o objetivo e escopo preliminar do trabalho;
- f.** os critérios gerais considerados para a avaliação;
- g.** os auditores que compõem a equipe de auditoria;
- h.** o responsável pela coordenação do trabalho;
- i.** o prazo previsto para desenvolvimento das atividades;
- j.** as formas de comunicação dos resultados;
- k.** os compromissos da equipe de auditoria:
 - esclarecer dúvidas sobre o processo de auditoria;
 - manter comunicação contínua com a unidade auditada; e
 - prestar outras informações e diretrizes relevantes.

- I.** os compromissos da unidade auditada:
 - disponibilizar tempestivamente à equipe de auditoria as informações e os documentos solicitados;
 - dar acesso a todas as áreas, livros, registros, sistemas informatizados, banco de dados e a qualquer sistema de controle;
 - disponibilizar local compatível e adequado à execução dos trabalhos, conforme demanda da equipe;
 - indicar interlocutor entre a equipe de auditoria e a unidade auditada; e
 - outras diretrizes relevantes.

5.1.3 REUNIÃO DE APRESENTAÇÃO DA EQUIPE

Após o envio do ofício, o coordenador deve agendar reunião de apresentação da equipe de auditoria aos gestores da unidade auditada. A reunião deve contar, sempre que possível, com a participação do dirigente máximo da unidade auditada e dos demais diretores, sendo conduzida pelo respectivo coordenador de equipe.

Como pauta mínima para a reunião, recomenda-se:

- a.** apresentação dos membros da equipe de auditoria;
- b.** comunicação dos objetivos e do escopo do trabalho;
- c.** levantamento, junto à gestão, de temas relevantes que possam entrar no escopo do trabalho;
- d.** apresentação acerca do processo de auditoria e da forma de comunicação dos resultados, caso o representante da unidade auditada desconheça suas etapas;
- e.** indicação das responsabilidades da unidade auditada previstas no ofício de apresentação;
- f.** identificação de representante da unidade auditada que possa atuar como interlocutor da equipe de auditoria; e
- g.** tratativas sobre outros assuntos relevantes para o andamento dos trabalhos.

5.1.4 REQUISIÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES

Os pedidos para a apresentação de documentos, informações e esclarecimentos devem ser encaminhados pelos auditores ao interlocutor indicado pela gestão da unidade auditada, mediante a emissão de Requisição de Auditoria.

A requisição de auditoria deve indicar o prazo de atendimento, definido preferencialmente em comum acordo com a unidade auditada, considerando o tempo para elaboração da resposta por parte dos gestores e para a análise das informações pelo auditor, sem que ocorra prejuízo ao cronograma de realização dos trabalhos.

Além do prazo para atendimento e da especificação das informações solicitadas, outros elementos podem constar na requisição de informação:

- a. base normativa e/ou legal que ampara a requisição de documentos e de informações;
- b. formato em que os dados devem ser encaminhados; e
- c. identificação dos responsáveis e da fonte da informação.

Sempre que possível, a equipe de auditoria deve manter contato, presencial ou por meio de videoconferência, com os servidores envolvidos no atendimento às requisições de informação, de modo a agilizar a prestação de esclarecimentos.

Nos casos de não atendimento parcial ou integral da requisição, a equipe pode reiterar o pedido de informação e estabelecer um novo prazo para seu atendimento, ou então solicitar ao chefe da divisão que interceda junto aos gestores, especialmente nos casos de atrasos que possam comprometer o desenvolvimento dos trabalhos nos prazos estabelecidos.

Caso a restrição de acesso aos dados, informações, ativos, sistemas e pessoas se mantenha até o final dos trabalhos, acarretando prejuízo considerável ao objetivo da auditoria, o fato deve ser ressaltado em Relatório de Auditoria a ser encaminhado ao Tribunal de Contas do Estado (TCE/RS).³⁸

Os documentos, informações e esclarecimentos encaminhados pela unidade auditada, relevantes para o suporte das conclusões do trabalho, devem compor os papéis de trabalho da auditoria.

5.2 PLANEJAMENTO ESPECÍFICO DO TRABALHO

A etapa de planejamento específico do trabalho de auditoria tem como principal insumo o entendimento geral da unidade auditada. Para um adequado planejamento, recomenda-se a realização das seguintes atividades na ordem em que são indicadas no quadro a seguir:

Gráfico 1 - Fluxo de Planejamento Individual dos Trabalhos de Auditoria



38. RIO GRANDE DO SUL. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Portaria CAGE nº 3, de 31 de janeiro de 2024. **Inserir o art. 22 ao Anexo da Portaria nº 29, de outubro de 2023, Estatuto de Auditoria da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado.**

Cada atividade deve ser adequadamente documentada, de modo que sejam elaborados os seguintes documentos:

Matriz de riscos e controles	Matriz de planejamento	Programa de trabalho
<p>Tem por finalidade subsidiar a:</p> <ul style="list-style-type: none"> avaliação dos riscos inerentes ao processo auditado; identificação e avaliação preliminar dos controles aplicados; e definição das prioridades para o trabalho. 	<p>Destinada à/ao:</p> <ul style="list-style-type: none"> definição das sub-questões de auditoria; apresentação dos critérios e testes de auditoria; e desenvolvimento do programa de trabalho. 	<p>Tem o objetivo de:</p> <ul style="list-style-type: none"> detalhamento dos testes de auditoria; e registro dos resultados encontrados em papéis de trabalho.

5.2.1 ENTENDIMENTO DO OBJETO DE AUDITORIA

Nessa etapa, deve-se aprofundar a análise de dados com o propósito de obter entendimento sobre objeto de auditoria e sua relevância, através da obtenção e análise de informações como:³⁹

- a. relação do objeto com a missão, a visão e os objetivos estratégicos;
- b. objetivos do objeto de auditoria e seus riscos associados;
- c. controles internos estabelecidos para tratamento dos riscos identificados;
- d. fluxo descritivo ou mapeamento do processo avaliado;
- e. identificação das normas aplicáveis ao objeto da auditoria;
- f. indicadores de desempenho do objeto de auditoria;
- g. apetite a risco da organização, caso existente;
- h. área responsável pelo objeto e demais áreas envolvidas;
- i. recursos envolvidos no processo (sistemas de informação, orçamento, equipamentos, instalações, pessoas);
- j. resultados de trabalhos anteriores; e
- k. outros dados e informações relevantes.

5.2.1.1 FLUXO DESCRITIVO OU MAPEAMENTO DO PROCESSO SELECIONADO

A elaboração do fluxo descritivo ou do mapeamento do processo objeto do trabalho é fundamental para o entendimento do objeto do trabalho, pois o resultado dessa atividade possibilitará à equipe de auditoria entender e identificar, entre outros aspectos:

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

- a. principais atividades;
- b. objetivos;
- c. riscos incidentes;
- d. controles implementados;
- e. áreas envolvidas; e
- f. como ocorrem os relacionamentos entre essas atividades.

Nesse sentido, é importante definir “processo” como uma série de etapas sequenciais interligadas, que são realizadas para atingir um objetivo específico de forma eficiente e eficaz, por meio da transformação de insumos em produtos e serviços, tendo como principais características a repetibilidade, a regularidade e a geração de valor.

As formas mais utilizadas para se mapear um processo são a gráfica, mediante a elaboração de um fluxograma; e a descritiva, que ocorre mediante a transcrição das atividades.⁴⁰

Recomenda-se que seja utilizada a técnica gráfica para a representação do fluxo, por facilitar a visualização do processo como um todo, das decisões a serem tomadas, dos documentos gerados, da relação entre as áreas, dos gargalos existentes, das atividades repetitivas e das oportunidades de melhoria. Tal procedimento deve ser realizado, preferencialmente, em programa próprio para mapeamento de processos.

Caso a unidade auditada já possua o processo mapeado, a equipe de auditoria deve verificar se ele corresponde ao fluxo real (as is), mediante a aplicação de entrevistas, observação, análise documental, entre outras técnicas aplicáveis.

Caso o mapeamento apresentado não reflita o processo real existente ou caso a unidade auditada não possua o processo mapeado, os auditores devem mapeá-lo. Para tanto, a equipe deve realizar um procedimento conhecido como *walkthrough*, que consiste no acompanhamento de uma ou mais transações do início até o fim do processo, de forma a aferir como ocorre sua execução na prática.

A equipe de auditoria deve efetuar os registros apropriados quando identificar que o processo executado diverge do processo normatizado, pois isso pode indicar:⁴¹

- a. inobservância de leis, regulamentos e outras normas;
- b. inadequação de controles internos; e/ou
- c. normativas desatualizadas ou inapropriadas.

40. Outras metodologias bastante utilizadas são a elaboração de Matriz SIPOC: representação gráfica do processo, onde são enfatizadas as relações entre fornecedores (suppliers), entradas (inputs), processo, saídas (outputs) e clientes (customers); e a Matriz RACI: representação gráfica do processo, onde se destacam as responsabilidades no processo por cada atividade realizada: Responsible, Accountable, Consulted e Informed.

41. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 66.

O mapeamento ou fluxo descritivo deve ser realizado com a participação das pessoas que conhecem o processo em questão e seu contexto organizacional. Dessa forma, é necessário que a equipe de auditoria, nos casos em que ela própria tiver realizado o mapeamento, obtenha sua **validação junto aos respectivos gestores e principais atores do processo**, de modo a verificar a compatibilidade da descrição do fluxo com a realidade, evitando assim possíveis retrabalhos decorrentes de entendimentos equivocados.

5.2.2 ELABORAÇÃO DA QUESTÃO GERAL DO TRABALHO

Concluída a etapa de entendimento preliminar, a equipe terá os elementos necessários para definir o objetivo geral do trabalho, podendo ser aprimorado após a avaliação dos riscos e dos controles associados ao objeto avaliado. Tal objetivo consiste em obter resposta à questão geral de auditoria, devendo refletir seu propósito.⁴²

A definição da questão geral é um passo crucial no planejamento, pois orienta todas as etapas subsequentes. É importante que a questão de auditoria seja **específica, mensurável, alcançável, relevante e temporal (SMART)** para guiar efetivamente a auditoria.

A seguir, apresenta-se um exemplo de definição da questão geral de auditoria para um trabalho que tem como objetivo avaliar a adequação e a eficiência dos mecanismos de controle e fiscalização das obras e serviços de engenharia.

Questão Geral: “O processo de fiscalização e pagamento de obras e serviços de engenharia está sendo conduzido de maneira eficiente, eficaz e em conformidade com as normas e regulamentações vigentes?”.

5.2.3 IDENTIFICAÇÃO E ANÁLISE DOS RISCOS

Essa etapa tem como propósito identificar e descrever riscos que podem influenciar o alcance do objetivo do objeto da auditoria, suas fontes, causas e consequências.

Caso a unidade auditada possua esse levantamento, cabe à equipe avaliar como foi realizado o procedimento e revisar as informações do documento, de forma a aferir sua suficiência e adequação aos propósitos do trabalho.

Não havendo esse levantamento prévio, a equipe deve obter, juntamente aos gestores, donos dos processos, entre outros atores, a confirmação do objetivo do processo e a identificação dos riscos, conhecidos ou previsíveis, associados ao objeto de auditoria.

5.2.3.1 RISCOS

Para fins de auditoria, risco é conceituado como a possibilidade de que um evento ocorra e afete adversamente a realização dos objetivos organizacionais, sendo medido em termos de impacto e de probabilidade.

42. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 67.

Os **riscos levantados devem ser aqueles inerentes ao objeto auditado**, ou seja, os riscos diretamente decorrentes da atividade, processo ou programa sob avaliação, desconsiderando-se os controles implementados pela gestão.

Após a identificação dos riscos, devem ser levantadas suas fontes, causas e consequências, que serão consideradas para a estimativa de probabilidade da ocorrência de um evento e dos impactos decorrentes.

5.2.3.2 CAUSAS

A identificação da causa é importante para a elaboração de recomendações, já que essas a ela devem ser direcionadas, com o propósito de mitigar a probabilidade de sua ocorrência e/ou seu impacto em caso de materialização, bem como subsidiar a elaboração de planos de ação pelo gestor.

As causas estão relacionadas às fontes, que são os elementos que, individualmente ou combinados, possuem o potencial intrínseco para dar origem ao risco, podendo ser internas ou externas à organização. Por exemplo: servidores (fonte) sem capacitação, sistema (fonte) obsoleto, planejamento (fonte) insuficiente.

Nas fontes de risco internas, a organização tem alguma influência sobre as causas do risco, podendo atuar tanto sobre a probabilidade quanto sobre o impacto. Por exemplo, um programa de integridade pode reduzir a probabilidade de ocorrência de fraudes cometidas por funcionários por meio da dissuasão e da seleção de pessoas honestas.

Em relação às fontes de risco externas, a unidade auditada pode apenas administrar seu impacto. Por exemplo, uma organização pouco pode fazer para mitigar a probabilidade da ocorrência de um ciclone. No entanto, ela pode mitigar o impacto com um plano de recuperação de desastres.

Possíveis fontes de risco internas incluem: pessoas, processos, sistemas, infraestrutura física, tecnologia, governança e planejamento. Já as fontes de risco externas podem incluir: ambientais, econômicas, políticas, sociais, tecnológicas, infraestrutura e legais/jurídicas.⁴³

5.2.3.3 CONSEQUÊNCIAS

Por sua vez, a consequência, comumente chamada de efeito, é importante para avaliar o nível de impacto que a materialização do risco pode provocar.

Por exemplo: recebimento indevido de obra (consequência) decorrente da falta de treinamento (causa) do fiscal de contrato (fonte de risco - pessoal).

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

5.2.4 MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES

Concluída a etapa de identificação e análise dos riscos inerentes, deve ser elaborada a matriz de riscos e controles, que tem por objetivo auxiliar a equipe nos seguintes aspectos:

- a. determinação da severidade do risco inerente (probabilidade x impacto);
- b. registro dos controles;
- c. avaliação preliminar dos controles;
- d. apuração do risco residual;
- e. definição da natureza dos testes;
- f. identificação dos riscos prioritários; e
- g. definição do escopo da análise.

A matriz de riscos e controles registra a avaliação do impacto e da probabilidade de ocorrência dos riscos inerentes, desconsiderando-se qualquer controle que atue sobre eles.

5.2.4.1 AVALIAÇÃO DOS RISCOS INERENTES

Para classificação dos riscos inerentes em termos de probabilidade e impacto, os auditores devem empregar seu julgamento profissional, avaliando criticamente as informações obtidas sobre o processo, devendo considerar também as contribuições da unidade auditada. Para tanto, podem fazer uso de questionários, entrevistas e workshops facilitados de análise e avaliação de risco.

Como regra, para classificação da probabilidade e do impacto de ocorrência de um evento de risco, os auditores devem usar uma escala de 1 a 10, conforme segue:

PROBABILIDADE		
Classificação	Descrição	Pontuação
Raro	Excepcionalmente poderá até ocorrer, porém não há elementos ou informações que indiquem essa possibilidade.	1
Improvável	O evento poderá ocorrer de forma inesperada, havendo poucos elementos ou informações que indicam essa possibilidade, ou repete-se com baixa frequência anual.	3
Possível	Há elementos e/ou informações que indicam moderadamente essa possibilidade, ou repete-se com razoável frequência anual.	5
Provável	É esperado que o evento ocorra, pois os elementos e as informações disponíveis indicam de forma consistente essa possibilidade, ou repete-se com elevada frequência anual.	8
Esperado	Inequivocamente o evento ocorrerá, pois os elementos e informações disponíveis indicam claramente essa possibilidade.	10

Fonte: BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 148, adaptado.

IMPACTO		
Classificação	Descrição	Pontuação
Irrelevante	Degradação de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, porém causando impactos mínimos nos objetivos de prazo, custo, qualidade, escopo, imagem ou relacionados ao atendimento de metas, padrões ou à capacidade de entrega de produtos/serviços às partes interessadas (clientes internos/externos, beneficiários).	1
Baixo	Degradação de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, causando impactos pequenos nos objetivos .	3
Moderado	Interrupção de operações ou atividades de processos, projetos ou programas, causando impactos significativos nos objetivos, porém recuperáveis .	5
Alto	Interrupção de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, causando impactos de reversão muito difícil nos objetivos .	8
Crítico	Paralisação de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, causando impactos irreversíveis/catastróficos nos objetivos .	10

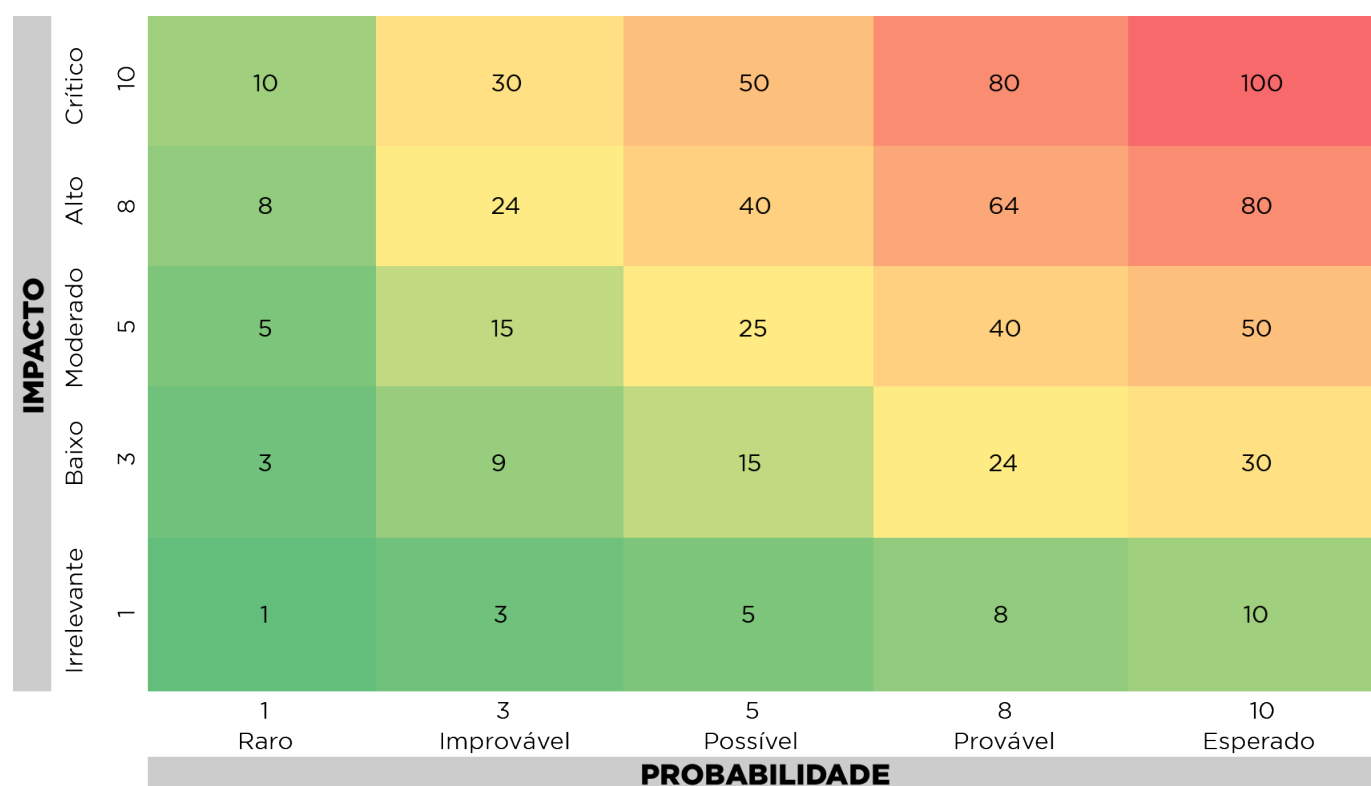
Fonte: BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 147, adaptado.

A partir do produto dos pesos da probabilidade e do impacto, chega-se ao nível de risco inerente, que mede a severidade do risco, ou seja, sua importância, conforme apresentado a seguir:

Nível de Risco Inerente (RI)	
Classificação	Pontuação
Irrelevante	De 1 a 10
Baixo	De 11 a 30
Moderado	De 31 a 50
Alto	De 51 a 80
Crítico	De 81 a 100

Fonte: BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, adaptado.

Graficamente, a classificação do nível de risco pode ser apresentada por meio de um mapa de calor, que é um gráfico que representa visualmente a importância combinada das classificações do nível de risco em termos de probabilidade e impacto. A importância combinada pode ser mostrada plotando o impacto do risco em um eixo e a probabilidade no outro.



Embora o mapa de calor sugira que riscos de impacto crítico e probabilidade rara (cisne negro) tenham a mesma importância que riscos de probabilidade esperada e impacto irrelevante (comedor de recursos), na prática da auditoria interna isso não é verdade.

Uma atenção maior deve ser dada aos riscos de impacto crítico e de probabilidade rara ou improvável. São riscos que normalmente ninguém espera que se concretizem, levando as organizações a não se importarem com eles. Como resultado, quando eventualmente ocorrem – e se espera que em algum momento ocorram – o impacto é catastrófico.

5.2.4.2 IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO PRELIMINAR DOS CONTROLES INTERNOS

Os controles internos são procedimentos e práticas essenciais para a gestão eficaz de uma unidade auditada. Eles auxiliam a garantir a precisão e a confiabilidade das operações financeiras, o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis, a proteção dos ativos e a eficiência operacional.

Nos termos do Estatuto de Auditoria da CAGE, **controles internos** são o conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, políticas, dispositivos, práticas, ou outras condições e/ou ações, operacionalizados de forma integrada pela Alta Administração e pelo corpo de servidores e empregados dos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável sobre o atingimento dos objetivos organizacionais.⁴⁴

A partir da identificação dos riscos, os auditores devem identificar e avaliar preliminarmente os respectivos controles internos que a gestão adota para os gerenciar.

Para a identificação dos controles internos, os auditores devem utilizar como fonte principal o mapeamento ou a descrição do fluxo realizado durante a etapa de entendimento preliminar, no qual devem estar indicados os controles utilizados pela gestão para mitigação dos riscos inerentes do objeto.

Conforme as Normas Globais de Auditoria, a auditoria interna deve avaliar a adequação, eficiência e eficácia dos controles mantidos pela gestão em resposta aos riscos que afetam a governança, as operações e os sistemas de informação da organização, especialmente em relação à:⁴⁵

- a. realização dos objetivos estratégicos da organização;
- b. confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais;
- c. eficácia e eficiência das operações e dos programas;
- d. salvaguarda de ativos; e
- e. conformidade com leis, regulamentos, políticas, procedimentos e contratos.

Portanto, o propósito dessa etapa é realizar uma primeira avaliação dos **controles-chave** estabelecidos pela gestão para tratamento dos **riscos relevantes** identificados na etapa anterior.

Um controle pode ser avaliado sob duas óticas: adequação e eficácia. A **análise de adequação** de um controle diz respeito ao seu **desenho**, à forma como foi concebido. De acordo com o glossário das Normas do IIA, o controle é adequado caso “a administração o tenha planejado e organizado (criado) de maneira que forneça uma razoável segurança de que os riscos da organização foram gerenciados de forma eficaz e que as metas e objetivos da organização serão alcançados eficiente e economicamente”.⁴⁶

Por sua vez, a **análise de eficácia** diz respeito ao **funcionamento** do controle na prática, em conformidade com o que foi projetado. A avaliação da eficácia do controle é realizada na fase de execução da auditoria por meio da aplicação de procedimentos específicos, os quais compreenderão uma amostra ou a população inteira de transações.

Na etapa de **avaliação preliminar do controle**, deve ser avaliada **a adequação do seu desenho**.

44. RIO GRANDE DO SUL. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Portaria CAGE nº 3, de 31 de janeiro de 2024. **Inserir o art. 22 ao Anexo da Portaria nº 29, de outubro de 2023, Estatuto de Auditoria da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado.**

45. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Globais de Auditoria Interna**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil. São Paulo, 2024, p. 62.

46. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil. São Paulo, 2017, p. 18.

5.2.4.2.1 TIPOS DE CONTROLES

Para avaliação dos controles, é importante entender seus tipos e a função que desempenham no ambiente de controle da unidade auditada, permitindo ao auditor identificar, entre outros elementos, seu funcionamento, seu propósito, seus critérios e seus agentes.

Quanto às suas funções, os controles são classificados em **primários**, que têm a capacidade de mitigar os riscos até níveis aceitáveis; e **secundários**, aplicados para complementar a ação dos controles primários quando esses não são suficientes para mitigar o risco a um nível aceitável.

Os **controles primários** são considerados a linha de defesa mais importante contra riscos e são, portanto, o **foco dos auditores**. Os controles secundários, embora importantes, são vistos como uma rede de segurança adicional que suporta os controles primários, complementando-os e ajudando a fortalecer o sistema de controle interno, mas, por si só, não são suficientes para garantir a eficácia do controle. Durante uma auditoria, ambos os tipos de controles são avaliados para determinar a eficácia geral do sistema de controle interno da organização.

O quadro a seguir apresenta os tipos de controles primários e secundários, juntamente com exemplos:

Quadro 8 – Classificação dos Controles

Função	Tipo	Exemplos
Primários	Preventivos - impedem a ocorrência de eventos indesejados.	<ul style="list-style-type: none"> • Controle de acesso; • Procedimentos de Due Diligence; • Atribuição de autoridade e limites de alçada; • Treinamento e capacitação; • Segregação de funções.
	Detectivos - alertam para a ocorrência de evento indesejado, sendo mais eficazes quando antecipam a materialização do dano.	<ul style="list-style-type: none"> • Auditorias periódicas; • Relatórios de exceção; • Monitoramento contínuo; • Análise de dados; • Alarme.
	Corretivos - corrigem os efeitos negativos dos eventos indesejados.	<ul style="list-style-type: none"> • Planos de ação corretiva; • Recuperação de dados; • Procedimentos para contingências; • Revisão de contratos; • Conciliação bancária.
	Diretivos - causam ou incentivam a ocorrência de um evento desejável	<ul style="list-style-type: none"> • Manuais • Treinamentos

Função	Tipo	Exemplos
Secundários	Compensatórios - são implementados como uma forma de reduzir os riscos quando os controles primários se mostram ineficazes. Por si só, não são suficientes para reduzir o risco a um nível aceitável.	<ul style="list-style-type: none"> • Revisão por pares; • Supervisão adicional; • Backup de sistemas; • Auditorias externas; • Reconciliação bancária.
	Complementares - são aqueles que funcionam em conjunto com outros controles para fortalecer o sistema de gestão de riscos.	<ul style="list-style-type: none"> • Procedimentos de aprovação e revisão; • Seguros corporativos; • Revisão de contratos por equipe jurídica; • Verificação cruzada entre departamentos.

Fonte: BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 132, adaptado.

Os controles também podem ser classificados de acordo com a forma como são implementados ou são operados na unidade auditada.

Os controles **manuais** são importantes para atividades que requerem julgamento humano e supervisão (revisões e aprovações), enquanto os controles **automáticos**, que operam sem intervenção humana relevante, são cruciais para eficiência e consistência, especialmente em tarefas repetitivas e de grande volume (validação de dados, backups). Existem também os controles **semiautomáticos ou híbridos**, que mesclam atividades manuais e automáticas. Esses tipos de controles são complementares e, quando bem implementados, fortalecem o sistema de controle interno da organização.

5.2.4.2 AVALIAÇÃO PRELIMINAR DOS CONTROLES

A avaliação preliminar dos controles consiste na análise do seu desenho (adequação), através da verificação das condições em que foram planejados, desenhados e implementados pela gestão.

Para tanto, juntamente com as informações já obtidas sobre o objeto de auditoria, é importante o auditor obter entendimento sobre os seguintes aspectos do controle:⁴⁷

- a. compatibilidade entre os objetivos do objeto de auditoria, seus riscos e os objetivos dos controles estabelecidos;
- b. relação custo-benefício;
- c. segregação de funções;

47. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 70 e 71.

- d. definição de responsabilidades;
- e. características dos controles, especialmente, quanto à função (preventivo, detectivo, corretivo, diretivo, compensatório ou complementar) e à forma de implementação ou de operação (manual ou automatizada);
- f. se é o único ou o principal;
- g. frequência com que é acionado (permanente, anual, trimestral, mensal, semanal, diária ou por transação); e
- h. as melhores práticas para a mitigação dos riscos identificados.

Após realizar a análise da adequação do desenho, a equipe deve classificar o controle através da atribuição de pontuação que melhor descreva o seu efeito sobre os riscos-chave, o que determinará a natureza dos testes a serem executados, conforme a tabela a seguir:

Nível de confiança no controle					
Pontuação	Avaliação Preliminar	Funcionamento	Descrição	Risco Residual	Teste recomendado
10	Forte	Efetivo	O controle funciona adequadamente	20% do risco inerente	+Testes de controle*
8	Satisfatório	Necessita de pequenas melhorias	O controle apresenta pequenas inconsistências	40% do risco inerente	+Testes de controle*
5	Mediano	Necessita de grandes melhorias	O controle apresenta inconsistências	60% do risco inerente	Testes substantivos e Testes de controles
3	Fraco	Necessita ser redesenhado	O controle apresenta grandes inconsistências	80% do risco inerente	+Testes substantivos**
1	Inexistente	Necessário desenvolver	Atividade sem controle	100% do risco inerente	Apenas testes substantivos

Fonte: BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, adaptado.

* Devem ser aplicados testes substantivos e testes de controle, com predominância desses últimos.

** Devem ser aplicados testes de controle e testes substantivos, com predominância desses últimos.

No caso de controle **inexistente**, não há que se falar em testes de controle, mas sim de testes substantivos. Dessa forma, deve a equipe selecionar amostra para verificar se o risco se materializou nas transações analisadas. Mesmo que o risco não tenha se materializado, deve ser efetuada recomendação para criação de controle, considerando o nível do risco associado.

Classificando-se o controle como **fraco**, que representa a situação em que o controle precisa ser redesenhado para aprimorar sua efetividade, executam-se testes de controle e substantivos, com preponderância destes últimos.

Portanto verifica-se que, quando a auditoria se deparar com riscos inerentes altos associados a controles fracos ou inexistentes, ela não deixará de realizar a sua avaliação, mas esta será realizada preponderantemente por meio de procedimentos substantivos, com o objetivo de identificar o impacto resultante da inexistência ou da inadequação dos controles.

Em se tratando de um controle **mediano**, representado pela situação em que o desenho do controle necessita melhorias, aplicam-se testes de controle e substantivos, em proporção semelhante.

Por fim, nos casos de controle **satisfatório** ou **forte**, em que o controle apresenta apenas pequenas inconsistências em seu desenho ou está funcionando adequadamente de modo que o risco residual reduza consideravelmente, devem ser realizados testes substantivos e testes de controle, com preponderância destes últimos, a fim de verificar seu adequado funcionamento (eficácia do controle).

Para definição dos testes que serão realizados para obtenção das respostas às subquestões de auditoria, deve ser utilizado o quadro auxiliar da matriz de riscos e controles. Com base nas possíveis combinações de resultados da avaliação dos riscos inerentes, dos testes de desenho dos controles e do risco residual preliminar, o quadro indica, para cada combinação, os tipos de testes sugeridos para sua avaliação.

5.2.4.2.3 RELAÇÃO DE CONTROLES

Os controles não necessariamente correspondem ao mesmo número de riscos identificados, sendo perfeitamente possível que determinado controle seja aplicado na mitigação de mais de um risco, como também podem ser identificados casos em que um mesmo risco tem mais de um controle empregado. Nesse caso, pode ser elaborado quadro indicando a correspondência entre controles e riscos.

Quadro 9 - Relação de Controles

	Controle Principal	Controle Auxiliar 1	Controle Auxiliar 2	Controle Auxiliar 3
R1 -				
R2 -				
R3 -				
R4 -				
R5 -				
R6 -				

5.2.4.2.4 PRIORIZAÇÃO DOS CONTROLES A SEREM TESTADOS

Após a classificação dos riscos inerentes e a avaliação preliminar do desenho dos controles, chega-se ao **nível de risco residual**, que é o nível de risco remanescente após a atuação dos controles internos e que serve como base para a definição das prioridades da auditoria, das subquestões a serem respondidas e dos testes a serem executados.

A priorização dos controles a serem testados deve ter relação direta com o princípio da eficiência e com o custo-benefício da análise, de forma que a análise seja direcionada aos riscos mais relevantes. Orienta-se utilizar os seguintes critérios para definição dos controles a serem testados:⁴⁸

- a. controles que, conforme a avaliação preliminar, reduzem riscos muito altos a níveis residuais muito baixos;
- b. no caso de dois riscos relevantes (“R1” e “R2”) com igual severidade, tendo o risco “R1” vários controles para mitigá-lo, e o “R2” um único controle, pode ser considerada menos prioritária a avaliação do conjunto de controles do risco “R1”; e
- c. controles que servem para mitigar muitos riscos.

5.2.4.3 ESCOPO DO TRABALHO

O escopo representa a delimitação do trabalho de auditoria (amplitude e profundidade), sendo representado pela questão de auditoria, pelas subquestões, pelos procedimentos elaborados e por outros elementos que serão indicados no programa de trabalho, tais como:

- a. intervalo de tempo coberto pela avaliação;
- b. área específica que será avaliada; e
- c. universo que será objeto de análise amostral.

48. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 72.

O escopo deve ser suficiente para atingir os objetivos do trabalho, devendo deixar claro o que será e o que não será considerado na avaliação. Caso, durante a execução da auditoria, novas informações exijam alterações no escopo que venham a impactar significativamente os procedimentos previstos e/ou o cronograma, essas deverão ser submetidas à aprovação do chefe de divisão.

É importante ressaltar que quaisquer limitações do escopo que venham a ocorrer devem ser documentadas em papéis de trabalho e discutidas com o chefe de divisão. Caso afetem a capacidade da auditoria de executar suas atividades de forma independente e objetiva, o responsável pela auditoria interna deve discutir o prejuízo causado pela limitação com a gestão, a fim de buscar solução para a situação.

5.2.5 MATRIZ DE PLANEJAMENTO

Elaborada a matriz de riscos e controles e definido o escopo da auditoria, o auditor terá os elementos iniciais necessários para elaboração da matriz de planejamento do trabalho.

A referida matriz consiste no registro dos objetivos específicos do trabalho, consubstanciados nas subquestões de auditoria, nos critérios adotados para a avaliação da situação encontrada e nos principais procedimentos de auditoria a serem executados, subsidiando a elaboração do programa de trabalho que será aplicado na avaliação.

5.2.5.1 DEFINIÇÃO DAS SUBQUESTÕES DE AUDITORIA

As subquestões, que devem traduzir os objetivos específicos da auditoria, expressam aquilo que se pretende avaliar, de forma que ao final do trabalho a equipe possa responder à questão geral da auditoria. A elaboração das subquestões é etapa crítica para o trabalho, pois norteará as análises a serem realizadas e os dados que serão coletados.

Ao elaborar as subquestões, os auditores devem assegurar que sejam:⁴⁹

- a. tematicamente relacionadas;
- b. complementares;
- c. não sobrepostas; e
- d. coletivamente exaustivas.

Embora não exista um método único para a elaboração das subquestões, o Tribunal de Contas da União recomenda os seguintes passos:⁵⁰

1. **descrição do objetivo de auditoria:** descrever de maneira clara e objetiva o propósito da auditoria, que deve considerar a avaliação preliminar dos riscos e representar a questão geral a ser respondida ao final do trabalho;

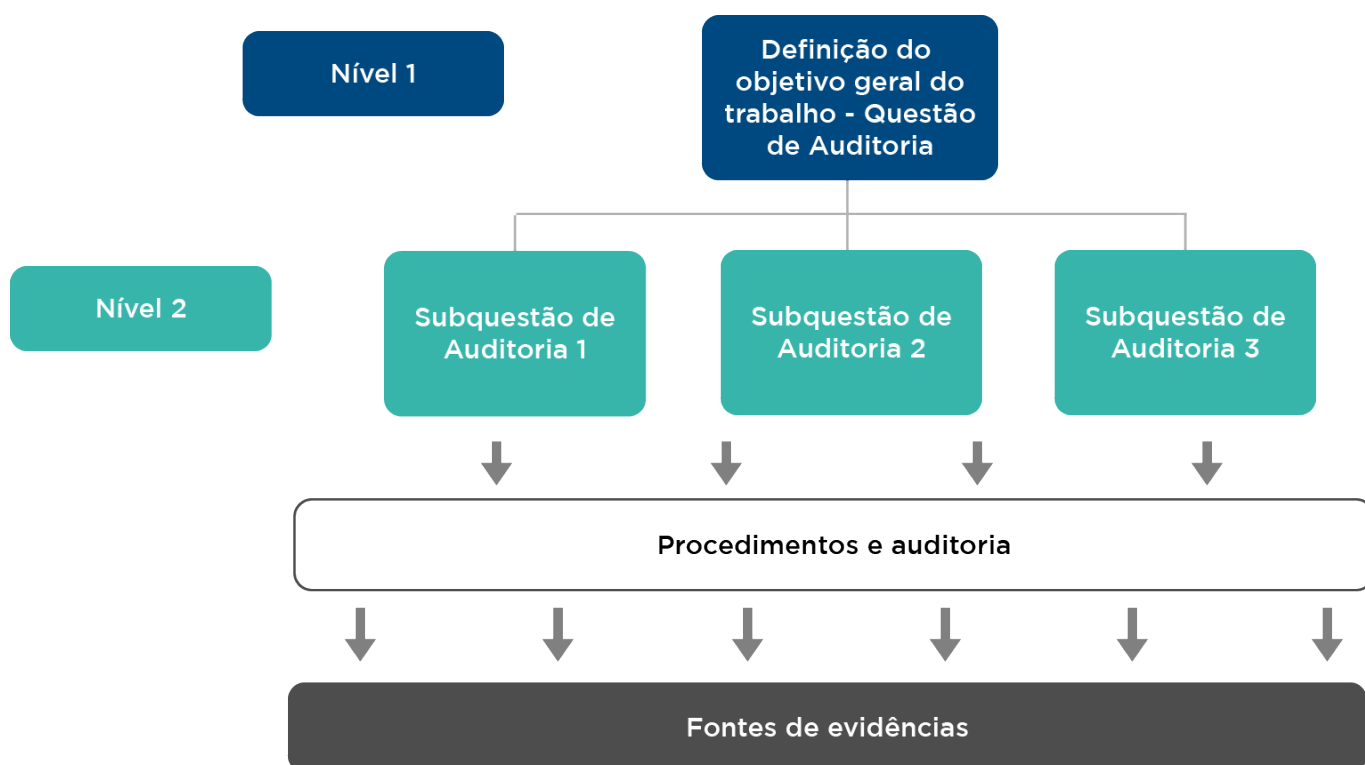
49. INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTION - INTOSAI. **Norma para auditoria operacional (ISSAI 3000).**

50. BRASIL. Tribunal de Contas de União. Secretaria-Geral de Controle Externo. **Manual de Auditoria Operacional.** Brasília: TCU, 2020, p. 82.

2. **desdobramento da questão geral em subquestões:** a partir da elaboração da questão geral, devem ser elaboradas as subquestões a serem avaliadas para respondê-la, de modo que seja atingido o objetivo da auditoria. As subquestões devem ser específicas, de forma a deixar claro o que se está querendo avaliar;
3. **revisão das subquestões:** a etapa de revisão tem como objetivo garantir que as questões sejam mutuamente exclusivas e coletivamente exaustivas, de modo a não haver sobreposições. Deve-se verificar: (i) se as subquestões abordam aspectos relevantes a serem respondidos (riscos relevantes); (ii) se a resposta à subquestão é factível ou se devem ser consideradas alternativas; e (iii) os recursos e competências disponíveis e o prazo para a execução;
4. **eliminação de subquestões:** caso sejam identificadas subquestões que não agregam de forma significativa ao objetivo da auditoria ou que tenham inviabilidade de resposta, estas devem ser suprimidas ou alteradas; e
5. **preenchimento da matriz de planejamento:** a partir das subquestões de auditoria a serem respondidas, devem ser indicados os critérios e os procedimentos a serem aplicados, servindo como base para a elaboração do programa de trabalho.

A figura a seguir ilustra a ordem lógica a ser seguida, partindo da elaboração da questão geral até a definição dos procedimentos de auditoria.

Figura 1 - Etapas da elaboração dos testes



Fonte: BRASIL. Tribunal de Contas de União. Secretaria-Geral de Controle Externo. **Manual de Auditoria Operacional**. Brasília: TCU, 2020, p. 80, adaptado.

Na figura, o nível 1 refere-se à questão geral de auditoria, ou seja, o seu objetivo geral. A equipe precisa identificar quais são os aspectos relevantes a serem investigados para responder a essa questão com segurança razoável.

O nível 2 corresponde a esses aspectos relevantes identificados por meio de avaliação de risco, formando o escopo da auditoria. As subquestões servem como ponto de partida para a elaboração dos procedimentos, orientando a obtenção de evidências que fundamentem as conclusões da auditoria.

Os exemplos a seguir ilustram a metodologia:

Exemplo 1 – Trabalho focado em aspectos de conformidade.

Objeto: Processo de fiscalização e pagamento de obras e serviços de engenharia.

Questão geral do trabalho: O processo de fiscalização contratual e de pagamento de obras e serviços de engenharia ocorre em conformidade com as normativas aplicáveis?

Evento de risco priorizado: Pagamento sem o ateste do fiscal de contratos.

Subquestão de auditoria 1: Os pagamentos realizados possuem como suporte o ateste do fiscal, acompanhado do relatório de fiscalização?

Procedimento de auditoria 1: Selecionar amostra de pagamentos realizados e verificar se há comprovação de fiscalização por servidor designado (medição detalhada e registros fotográficos).

Procedimento de auditoria 2: Selecionar amostra de pagamentos realizados e verificar se os pagamentos ocorreram após o ateste do fiscal do contrato.

Subquestão de Auditoria 2: Os pagamentos efetuados à contratada condizem com os valores informados pelo fiscal de contrato?

Procedimento de Auditoria 1: Selecionar amostra de pagamentos e verificar se o serviço atestado foi efetivamente prestado.

Procedimento de Auditoria 2: Selecionar amostra de pagamentos e verificar se o valor pago ao credor é igual ao valor atestado.

Exemplo 2 – Trabalho focado em aspectos operacionais.

Objeto: Processo de emissão do Passe Livre Intermunicipal.

Questão geral do trabalho: O processo de emissão do Passe Livre Intermunicipal é eficiente e está atingindo os objetivos previstos?

Evento de risco priorizado 1: Atraso na emissão das carteiras.

Subquestão de auditoria 1: As carteiras são emitidas dentro do prazo estipulado?

Procedimento de auditoria 1: Selecionar amostra e verificar o percentual de carteiras emitidas dentro do prazo.

Procedimento de auditoria 2: Selecionar amostra e verificar se a quantidade diária de processos analisados atinge a meta estipulada.

Evento de risco priorizado 2: Carteira não entregue aos destinatários.

Subquestão de auditoria 2: A unidade auditada possui controle do recebimento das carteiras pelos usuários?

Procedimento de auditoria 1: Selecionar amostra e verificar se os processos administrativos contêm o recibo de entrega assinado pelo requerente da carteira.

5.2.5.2 DEFINIÇÃO DOS CRITÉRIOS DE AUDITORIA

A definição de critérios é fundamental para a avaliação do objeto do trabalho e para a resposta às subquestões. O critério refere-se ao parâmetro em relação ao qual a performance ou a conformidade do objeto de auditoria será medida. Trata-se do paradigma, condição ou situação desejada em relação àquela encontrada ou verificada pelo auditor.

Os auditores devem obter junto à gestão da unidade auditada os critérios por ela considerados e avaliar, mediante julgamento profissional, se são adequados. Caso sejam, esses devem ser selecionados para a utilização como base para a avaliação; caso não sejam, os auditores devem identificar critérios apropriados, mediante discussão com a gestão e/ou com o conselho.⁵¹

Para serem adequados, os critérios devem ser relevantes, auxiliando a tomada de decisão dos usuários; confiáveis, permitindo a avaliação consistente do objeto;⁵² e objetivos, não devendo conter ambiguidades.

Caso o critério seja considerado inadequado (por exemplo: aplicação de normativa equivocada ou critério muito subjetivo) ou inexistente (processo novo ou não regulamentado), os auditores devem estabelecer critérios adequados para realizar a avaliação.

Para tanto, os auditores devem trabalhar em conjunto com a gestão para identificar as lacunas existentes e buscar desenvolver novos critérios que servirão como padrão de acompanhamento e verificação do desempenho dos processos da unidade auditada.

Para sua criação, deve-se utilizar da pesquisa em regulamentos, melhores práticas e normas relevantes, sendo fundamental o registro do processo realizado para essa definição e a ampla divulgação do novo critério a todas as partes interessadas.

Crítérios adequados e apropriados servem de referência para os auditores analisarem evidências, entenderem descobertas e avaliarem a adequação dos controles na área ou processo sob revisão.

51. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Orientações de Implantação**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2019.

52. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL**: Estrutura conceitual para trabalhos de asseguarção. Brasília: 2015, p. 12.

Exemplos de critérios incluem:⁵³

- a. principais indicadores de desempenho existentes;
- b. metas definidas durante o planejamento estratégico;
- c. nível de conformidade com:
 - políticas e procedimentos da área ou do processo sob revisão; e
 - Constituição Federal, leis, decretos, convênios, contratos, e demais normas e regulamentos.
- d. acordos de resultados; e
- e. melhores práticas.

5.2.5.3 DEFINIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Os procedimentos de auditoria constituem um conjunto de técnicas e exames planejados com o objetivo de obter evidências suficientes e apropriadas para responder às subquestões de auditoria definidas na etapa de planejamento.⁵⁴

Nessa etapa, a escolha dos procedimentos deve considerar sua extensão, profundidade, época e natureza, o grau em que o procedimento pode contribuir para o alcance dos objetivos da auditoria, bem como sua relação custo x benefício.⁵⁵

No que diz respeito à **extensão e profundidade**, essas devem se basear na complexidade e no volume de transações, na natureza do objeto, na avaliação dos riscos envolvidos e no funcionamento dos controles, bem como no grau de segurança e qualidade de evidência que se pretende obter.⁵⁶

A **época** diz respeito ao momento para a aplicação dos procedimentos de auditoria, podendo-se, a depender do período escolhido, obter um benefício maior ou menor.⁵⁷ Cita-se como exemplo a inspeção de uma obra pública, que muitas vezes depende da aplicação tempestiva do procedimento para se verificar sua correta execução.

A **natureza**, por sua vez, refere-se à sua finalidade e ao seu tipo. A finalidade indica se os testes são de controle ou substantivos. Já o tipo remete especificamente à técnica de auditoria aplicada, como inspeção, observação, recálculo, reexecução, procedimento analítico, entre outros.⁵⁸

53. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Guia Prático - Planejamento do Trabalho: Estabelecendo Objetivos e Escopo**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil. São Paulo, 2017, p. 16.

54. PARAÍBA. Controladoria Geral do Estado. **Manual de Auditoria**. João Pessoa: CGE-PB, 2023.

55. BOYNTON, William C. et al. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2002, p. 209, APUD BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 74.

56. ATTIE, William. Auditoria interna. - 2. ed. - 4. reimp. São Paulo: Atlas, 2012. p. 158, APUD BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 74.

57. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017.

58. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 330 (R1)**: Resposta do auditor aos riscos avaliados. Brasília, 2016.

5.2.5.4 VALIDAÇÃO DO PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

O planejamento do trabalho, formalizado na matriz de planejamento, deve ser aprovado formalmente pelo chefe de divisão, podendo ser ajustado posteriormente em decorrência de novas informações e conhecimentos adquiridos no decorrer da auditoria, sendo necessário obter nova aprovação caso sejam realizadas alterações que impactem significativamente os objetivos, os procedimentos e/ou o cronograma da auditoria.

5.2.6 PROGRAMA DE TRABALHO

Para obter respostas às subquestões de auditoria e, conseqüentemente, à questão principal do trabalho, o coordenador, com a colaboração dos auditores da equipe, deverá elaborar o programa de trabalho, relacionando e descrevendo os procedimentos que devem ser executados para a realização de uma avaliação abrangente e eficiente dos controles internos e das operações da unidade auditada.

Além da indicação do procedimento e sua descrição, o programa de trabalho deve indicar o auditor responsável pelo procedimento e a referência para o papel de trabalho, que detalha os procedimentos e as evidências que dão suporte às conclusões da auditoria.

5.2.6.1 TESTES DE CONTROLE

Os testes de controle são procedimentos destinados a avaliar tanto o desenho quanto a efetividade operacional dos controles internos de uma organização. Esses testes são essenciais para julgar se os controles estabelecidos são capazes de prevenir ou identificar a ocorrência de falhas significativas nas atividades monitoradas e se estão sendo executados conforme as diretrizes definidas.⁵⁹

Para testar o **desenho dos controles** e obter evidência de auditoria robusta sobre sua adequação, são empregadas técnicas como:

- a. observação:** monitoramento direto da aplicação dos controles;
- b. indagação:** questionamentos estruturados aos responsáveis pela execução dos controles;
- c. análise documental:** exame detalhado de documentação e registros que evidenciam a operação dos controles; e
- d. reexecução de controle:** replicação independente dos procedimentos de controle para verificar sua eficácia.

A **efetividade operacional dos controles** é testada para verificar se esses previnem, detectam e/ou corrigem riscos relevantes relacionados. Os testes de controle visam confirmar se as atividades de controle demonstram:⁶⁰

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

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

- a. formalização:** foram devidamente formalizadas, quando necessário, através de políticas internas e manuais operacionais;
- b. atualização:** mantêm-se atualizadas em relação às mudanças nas condições operacionais e regulatórias;
- c. divulgação e reforço:** são regularmente comunicadas e enfatizadas aos colaboradores responsáveis pela sua execução;
- d. pertinência:** são apropriadas e proporcionais aos riscos identificados; e
- e. observância e aplicação uniforme:** são consistentemente observadas e aplicadas de maneira uniforme em toda a organização.

Ao planejar e executar testes de controle, o auditor deve realizar os procedimentos para a obtenção de evidências sobre:⁶¹

- a.** a aplicação dos controles ao longo do período auditado;
- b.** a consistência na operação dos controles; e
- c.** as pessoas ou sistemas responsáveis pela execução dos controles.

Os testes de controle são particularmente recomendados quando a avaliação de riscos do auditor indica uma dependência significativa na eficácia operacional dos controles, ou quando os procedimentos substantivos, isoladamente, não são suficientes para fornecer evidências auditáveis adequadas.

Quanto maior for a confiança do auditor na efetividade dos controles, mais persuasivas devem ser as evidências obtidas. Caso o auditor identifique distorções em procedimentos substantivos, essas devem ser avaliadas a fim de concluir se indicam problema na efetividade dos controles. De outro modo, **a não identificação de distorções nos procedimentos substantivos não fornece evidência de que os controles estejam funcionando adequadamente.**⁶²

O auditor deve também avaliar se os controles em análise são dependentes de outros controles (controles auxiliares) e, se for o caso, assegurar-se de que existem evidências suficientes que comprovem a efetiva operação desses controles.⁶³

O quadro a seguir apresenta os principais elementos que diferenciam o teste preliminar de controle, realizado ainda na etapa de definição do escopo do trabalho, do teste de controle, aplicado na presente etapa de execução:

61. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 330 (R1)**: Resposta do auditor aos riscos avaliados. Brasília, 2016.

62. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 330 (R1)**: Resposta do auditor aos riscos avaliados. Brasília, 2016.

63. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 330 (R1)**: Resposta do auditor aos riscos avaliados. Brasília, 2016, item 10, b.

Teste preliminar de controle	Teste de controle
Existe relação entre o objetivo do objeto do trabalho, seus riscos e o objetivo do controle?	O controle efetivamente impede ou identifica a materialização do risco?
Existe controle estabelecido para mitigação de risco relevante?	As atividades de controle estão formalizadas em manuais?
As responsabilidades pelo controle foram definidas e existe segregação de funções?	Os manuais estão atualizados e refletem o funcionamento do controle?
O controle atua sozinho ou em conjunto com controles complementares?	As atividades são de conhecimento e domínio dos responsáveis pela sua realização?
Qual a frequência de acionamento do controle? (permanente, anual, trimestral, mensal, semanal, diário ou por transação)	As atividades de controle são pertinentes e proporcionais à magnitude dos riscos?
O controle funciona de forma manual ou automatizada?	Existem evidências quanto à consistência na aplicação do controle ao longo do tempo?

Fonte: Elaboração própria.

5.2.6.2 PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS

Os procedimentos substantivos são empregados com o intuito de assegurar a suficiência, precisão e autenticidade dos dados obtidos durante o processo de auditoria. Esses procedimentos são fundamentais para que o auditor adquira evidências robustas e convincentes acerca das transações, as quais são cruciais para embasar sua opinião sobre o objeto em análise.

Esses procedimentos são categorizados em duas vertentes principais:

Testes de detalhes

Também conhecidos como **testes de transações e saldos**, esses testes envolvem a inspeção meticulosa de registros, processos, documentos, entre outros. Eles também incluem a verificação da conformidade dos atos administrativos com as normativas vigentes.

Procedimentos analíticos

Frequentemente referidos como **revisões analíticas**, esses procedimentos utilizam métodos comparativos para avaliar a razoabilidade de dados e registros. Isso pode envolver, por exemplo, a comparação entre o saldo de uma conta contábil e informações não financeiras correlatas.

Fonte: Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 76, adaptado.

Os procedimentos substantivos são complementares aos testes de controle, possibilitando ao auditor verificar a veracidade e a integridade das operações e dos registros contábeis produzidos pela unidade auditada.

5.2.7 TÉCNICAS DE AUDITORIA

As técnicas de auditoria são diversas e não mutuamente exclusivas, mas sim complementares. A seguir, destacam-se as técnicas mais frequentemente empregadas:

- a. observação:** Os auditores observam a execução de procedimentos. Embora produzam evidência direta, que normalmente possui grande confiabilidade, é necessário fazer algumas considerações. Ao serem observados, os servidores da unidade auditada podem se sentir induzidos a executar os procedimentos conforme acreditam que seja o esperado e não como normalmente os executam. Então o próprio ato de observar pode provocar alterações na rotina (efeito Hawthorne). Logo, a observação obtém evidência confiável de como as pessoas realizam suas atividades enquanto observadas, mas não necessariamente de como as executam ordinariamente;
- b. inspeção:** Os auditores verificam a existência de bens, recursos ou pessoas. Por exemplo, os auditores avaliam os controles sobre contratos contínuos de locação de mão de obra inspecionando se há pessoal em número e categorias (ex. vigilante, copeiro etc.) correspondentes aos postos contratados;
- c. análise documental:** Os auditores analisam documentos e registros produzidos pela unidade auditada. Por exemplo, os auditores analisam os expedientes administrativos a fim de verificar se os procedimentos instituídos pela Administração foram observados;
- d. indagação:** Destina-se à produção de evidência testemunhal. Os auditores obtêm informação oral das partes relacionadas ao processo por meio de entrevistas ou por escrito, por intermédio de questionários, e-mails, pesquisas etc. Embora o procedimento de indagação produza evidência indireta, a qual geralmente necessita ser corroborada, as entrevistas são um dos meios mais importantes para a obtenção de informações durante a fase de planejamento. Os entrevistados contribuem com seu conhecimento do processo, podendo dar pistas valiosas sobre as vulnerabilidades existentes. Para que os auditores tenham sucesso na coleta de informações, é necessário que as entrevistas sejam bem planejadas, o que deve incluir uma pesquisa prévia sobre a unidade, a seleção adequada do entrevistado e a definição das questões a serem respondidas. É normal que muitas pessoas não se sintam à vontade para fornecer informações aos auditores. Para vencer essa resistência, é importante que se crie um clima de empatia e confiança com o entrevistado. Um passo fundamental nesse sentido é revelar os propósitos do trabalho de auditoria, evitar um tom acusatório, saber ouvir e não empregar jargão técnico com o qual o entrevistado não está familiarizado;
- e. reexecução:** Os auditores reexecutam cálculos e outros procedimentos para aferir se os controles estão funcionando adequadamente. Por exemplo, os auditores tentam inserir dados inconsistentes num sistema, para assegurar que os controles de aplicação estão presentes para imediatamente fazer a crítica desses dados e impedir sua inclusão. Outro exemplo é o recálculo de um reajuste concedido em um contrato, para certificar que os procedimentos executados asseguram o cumprimento das disposições avençadas;

- f. vouching:** Os auditores validam um registro retrocedendo até a informação que lhe deu origem. Por exemplo, para validação da folha de pagamento de uma unidade auditada, os auditores verificam se todos os servidores incluídos na folha estão ativos e possuem registro de efetividade no sistema de recursos humanos. Outro exemplo, quando os auditores, para assegurar a validade das contas a pagar, verificam se as liquidações das despesas correspondentes são válidas e se estão registradas pelo valor correto;
- g. tracing ou rastreamento:** Os auditores verificam o destino de uma informação. É útil para testar a completude das informações. Por exemplo, para validação do inventário, os auditores certificam-se de que todos os bens existentes numa unidade estão devidamente registrados no sistema patrimonial. Os procedimentos de vouching e tracing, quando utilizados em conjunto, podem ser úteis para assegurar que os controles são eficazes para garantir a validade, completude e exatidão das informações;
- h. confirmação externa ou circularização:** Os auditores obtêm confirmação de informações por terceiros independentes. Por exemplo, por meio eletrônico, os auditores solicitam que uma empresa contratada pela unidade auditada confirme o saldo devedor junto à unidade em 31 de dezembro de determinado exercício. É importante salientar que a confirmação externa pode ser obtida diretamente pelo auditor como, por exemplo, na obtenção de certidão de regularidade fiscal; e
- i. procedimentos analíticos:** Os auditores comparam as informações existentes com determinadas expectativas. Uma vez identificados desvios em relação às expectativas, os auditores devem realizar uma investigação das causas desses desvios. O objetivo do procedimento é identificar transações incomuns ou a ausência de transações.

5.2.8 AMOSTRAGEM

A amostragem é o processo de seleção de uma quantidade menor do que 100% dos itens de uma população, com o objeto de obter uma base razoável para concluir sobre a população da qual a amostra foi selecionada.⁶⁴

Para isso, é importante que a amostra seja representativa em relação à população da qual foi selecionada, devendo considerar a finalidade do procedimento e as características da população da qual será retirada.

O tamanho da amostra deve ter a quantidade de unidades amostrais suficientes para reduzir o risco de amostragem a um nível mínimo aceitável e é influenciado por vários fatores, incluindo o nível de confiança desejado, o risco de amostragem, a taxa de desvio esperada e a taxa de desvio tolerável.⁶⁵

64. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 530**: Amostragem em auditoria. Brasília: 2009.

65. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 530**: Amostragem em auditoria. Brasília: 2009.

O **nível de confiança desejado** representa o número de vezes que, repetido o procedimento, o resultado será semelhante. Um nível de confiança de 95%, por exemplo, quer dizer que, se selecionadas aleatoriamente 100 amostras daquela população, provavelmente em 95 vezes o resultado se repetiria, dentro da margem de erro.

A medida do erro pode ser expressa por meio do **risco de amostragem**, que é o risco de que a conclusão baseada na amostra seja inadequada, ou seja, diferente da conclusão que seria obtida se o procedimento fosse aplicado em toda a população. O risco de amostragem é influenciado diretamente pelo tamanho da amostra, de forma que quanto maior for a amostra, menor será o risco.

A **taxa de desvio esperada** refere-se à quantidade de desvios que o auditor espera encontrar na população em análise. Quanto maior o número de desvios esperado, maior deverá ser a amostra.⁶⁶

Por sua vez, a **taxa de desvio tolerável** é a taxa máxima de desvio que o auditor tolera para afirmar que o controle é eficaz. Para determinar a taxa, o auditor utiliza as informações coletadas durante a avaliação preliminar dos controles.⁶⁷ Dessa forma, o auditor pode determinar, por exemplo, que tolera até 7% de desvios, ou seja, que o controle não seja aplicado ou falhe em até 7% dos casos.

5.2.8.1 TIPOS DE AMOSTRAGEM

Pode-se dividir a amostragem em duas categorias: a amostragem estatística e a amostragem não estatística.

Amostragem Estatística: utiliza métodos probabilísticos para selecionar a amostra, garantindo que cada item da população tenha uma chance conhecida de ser selecionado. Nesse método, o auditor não tem escolha sobre a inclusão ou exclusão de um item na amostra, todos têm a mesma chance de pertencer a ela. Técnicas como tabelas com números aleatórios, sistemas computacionais específicos e números gerados por computador são usadas para selecionar a amostra. Esse tipo de amostragem **permite** que os resultados da análise amostral sejam projetados para a população.

Amostragem Não Estatística: baseia-se no julgamento profissional do auditor para selecionar itens que ele acredita serem representativos da população. Esse tipo de amostragem **não permite** que os resultados da análise amostral sejam projetados para a população, estando restritos aos itens selecionados.

A escolha entre amostragem estatística e não estatística em auditoria é uma decisão importante para a qual o auditor deve considerar os seguintes fatores:

66. GOMES, Arnaldo R. **Amostragem estatística para testes de controle: um guia teórico-prático para auditores.** Revista do TCU. Brasília, n. 143, p. 32-49, jan./jun. 2019, p. 36

67. GOMES, Arnaldo R. **Amostragem estatística para testes de controle: um guia teórico-prático para auditores.** Revista do TCU. Brasília, n. 143, p. 32-49, jan./jun. 2019, p. 36.

Objetivo da Auditoria	<ul style="list-style-type: none"> Se o auditor deseja projetar os resultados da amostra para toda a população, a amostragem estatística é geralmente preferida. Para testes de controles ou quando a precisão na projeção dos resultados não é crítica, a amostragem não estatística pode ser adequada.
Natureza da População	<ul style="list-style-type: none"> Em populações homogêneas, onde os itens têm características semelhantes, a amostragem não estatística pode ser suficiente. Em populações heterogêneas, a amostragem estatística pode fornecer uma representação mais precisa.
Recursos Disponíveis	<ul style="list-style-type: none"> A amostragem estatística requer conhecimento especializado em estatística e, às vezes, software específico, o que pode ser um fator limitante. A amostragem não estatística é menos técnica e pode ser realizada com menos recursos.
Risco de Amostragem	<ul style="list-style-type: none"> O auditor deve considerar o risco de amostragem e como ele pode afetar a confiabilidade dos resultados. A amostragem estatística permite quantificar o risco de amostragem, o que pode ser desejável em certas situações.
Complexidade dos Testes	<ul style="list-style-type: none"> Para testes mais complexos ou quando é necessário um alto grau de precisão, a amostragem estatística é frequentemente escolhida. Para procedimentos mais simples ou quando o julgamento profissional é mais relevante, a amostragem não estatística pode ser preferível.
Julgamento Profissional	<ul style="list-style-type: none"> Em última análise, a escolha entre amostragem estatística e não estatística é uma questão de julgamento profissional do auditor.

5.2.8.2 MÉTODOS DE SELEÇÃO DE AMOSTRA ALEATÓRIA

Existem diferentes métodos que podem ser utilizados para a extração de amostra aleatória. Citamos alguns deles a seguir:

- **seleção aleatória simples:** trata-se da seleção mediante a geração de números aleatórios, em que todos os elementos da população possuem igual probabilidade de seleção;
- **seleção sistemática:** quando os elementos estão ordenados e são selecionados conforme uma periodicidade. Por exemplo: selecionar o 15º elemento da lista. Dessa forma, após a primeira seleção, conta-se novamente até o próximo 15º elemento, até atingir a quantidade necessária para a amostra; e
- **seleção estratificada:** quando a população é heterogênea e é possível dividi-la em estratos, conforme o comportamento da variável de interesse. Dessa forma, deve-se estabelecer quantas unidades amostrais serão retiradas de cada um, sendo, de preferência, em quantidade proporcional ao número de unidades em cada estrato.

Dada a complexidade inerente ao processo de amostragem, o auditor deve possuir o conhecimento técnico e os recursos necessários para selecionar a estratégia mais adequada. Esse processo deve ser conduzido com rigoroso zelo profissional e competência técnica.

A descrição dos procedimentos amostrais, tais como metodologia de amostragem, população, amostra gerada, possibilidade de extrapolação dos resultados para a população, entre outros, devem constar do programa de trabalho.⁶⁸

68. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Globais de Auditoria Interna**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil. São Paulo, 2024, p. 104.

6

EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA

6.1	COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	79
6.1.1	EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA.....	80
6.2	ACHADOS DE AUDITORIA.....	83
6.2.1	COMPONENTES DO ACHADO DE AUDITORIA	84
6.3	RECOMENDAÇÕES	85
6.4	MATRIZ DE ACHADOS.....	86
6.4.1	ELEMENTOS DA MATRIZ DE ACHADOS.....	87
6.4.2	VALIDAÇÃO DA MATRIZ DE ACHADOS.....	87

6. EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA

As etapas da auditoria que antecedem à de execução visam garantir a escolha de um objeto relevante e a elaboração de um programa de trabalho adequado para assegurar que questões críticas sejam abordadas de forma eficiente e eficaz.

O objetivo da fase de execução, por sua vez, é assegurar a obtenção de evidência suficiente e convincente para sustentar as conclusões sobre o objeto analisado.

Essa etapa consiste na execução do programa de trabalho elaborado na fase de planejamento e sintetizado na matriz de riscos e controles. Essa etapa consiste na execução do programa de trabalho elaborado na fase de planejamento e sintetizado na matriz de planejamento. Os auditores devem conduzir os testes, coletar evidências de auditoria, avaliar se as evidências são suficientes e adequadas para concluir sobre a eficácia dos controles e registrar as observações. É possível que os procedimentos previstos na fase de planejamento sejam insuficientes para concluir sobre a eficácia dos controles. Nesse caso, pode ser necessário revisar o programa, de modo a incluir ou modificar os procedimentos previstos. Nesse caso, pode ser necessário revisar o programa, de modo a incluir ou modificar os procedimentos previstos.

É de fundamental importância que todo o processo seja adequadamente documentado nos papéis de trabalho, de modo a dar suporte às comunicações da auditoria, viabilizar a supervisão pelo responsável e fornecer evidência para as avaliações de qualidade.

6.1 COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Após a elaboração do programa de trabalho, a equipe de auditoria estará apta a iniciar a aplicação dos procedimentos definidos, realizando os testes previstos através da utilização das técnicas de coleta e de análise de dados.

Ao aplicar os procedimentos, a equipe de auditoria deve assegurar-se de que as evidências coletadas e os registros dessas nos papéis de trabalho permitem que, quando analisadas por outra pessoa prudente e com conhecimento suficiente, chegue-se às mesmas conclusões.

Caso a equipe identifique a necessidade de obter informações adicionais para garantir essa segurança, demandando a inclusão de novos procedimentos, será necessária a atualização do programa de trabalho e a respectiva aprovação do chefe de divisão, caso a mudança venha a afetar o cronograma previamente definido para a auditoria.

Após a realização da coleta dos dados e a aplicação dos testes previstos no programa de trabalho, a equipe de auditoria terá os elementos necessários para, com base nos achados de auditoria, elaborar as respostas às subquestões e à questão principal do trabalho, bem como expressar sua opinião sobre o objeto da avaliação e propor melhorias.

6.1.1 EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA

Conforme definição adotada pela Controladoria-Geral da União, “evidências de auditoria são as informações coletadas, analisadas e avaliadas pelo auditor e que dão suporte aos achados e às conclusões do trabalho de auditoria”⁶⁹ e que devem estar devidamente documentadas nos papéis de trabalho.

Tais informações devem ser suficientes, confiáveis e relevantes para o atingimento dos objetivos do trabalho,⁷⁰ de forma que a utilização de evidências que não atendam a esses atributos sejam descartadas, pois podem afetar diretamente as conclusões e recomendações da equipe.

Para avaliar se as evidências coletadas são suficientes e adequadas (confiáveis e relevantes), os auditores devem utilizar dois atributos: ceticismo profissional e julgamento profissional.

O primeiro consiste na atitude questionadora do auditor, ou seja, na avaliação crítica que deve ser realizada sobre se as informações coletadas e avaliadas são confiáveis e não contêm distorções que poderiam levar à emissão de uma opinião inadequada pelo auditor.

Por sua vez, o julgamento profissional consiste na aplicação de conhecimentos, habilidades e experiências da equipe de auditoria no curso do trabalho, a fim de avaliar se as evidências coletadas possuem os atributos necessários para reduzir o risco de auditoria - probabilidade de se chegar a uma conclusão equivocada e/ou de emitir uma recomendação falha - a um nível aceitável.⁷¹

6.1.1.1 ATRIBUTOS DAS EVIDÊNCIAS

Conforme já apresentado, os atributos das evidências são a suficiência, a confiabilidade e a relevância. A suficiência é uma medida de quantidade de evidência obtida. Por sua vez, os demais atributos são medidas de qualidade (adequação).

Evidências suficientes: são concretas, adequadas e convincentes, de forma que uma pessoa prudente e informada chegaria às mesmas conclusões do auditor”.⁷² A questão principal é determinar qual é a quantidade necessária de evidências para torná-las suficientemente persuasivas, existindo fatores que devem ser considerados quando do momento da análise:

69. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 93.

70. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil. São Paulo, 2017.

71. INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTION - INTOSAI. **Norma para auditoria operacional (ISSAI 100)**. Tradução: Tribunal de Contas da União (TCU): Viena, 2013.

72. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 94.

Quadro 10 – Fatores que influenciam a suficiência das evidências

Fatores	Descrição
Materialidade	Refere-se ao valor dos objetos auditados. Quanto maior o valor do objeto, maior deve ser a extensão das evidências para fundamentar as conclusões.
Custo	A obtenção de evidências envolve custos, portanto, a equipe de auditoria deve sempre avaliar a relação custo/benefício da obtenção das evidências necessárias, de forma a identificar opções viáveis, que atendam aos objetivos do trabalho.
Critério de Amostragem	Testar todos os itens de uma população por vezes não é viável ou mesmo necessário para obter suficiente evidência de auditoria. Em vista disso, a aplicação adequada de técnicas de amostragem (probabilística e não probabilística) para definir a extensão dos itens a serem testados pode fornecer razoável suficiência das evidências obtidas. A desconsideração dos métodos estatísticos na realização da auditoria pode afetar a suficiência das evidências.
Riscos	Quanto maiores os riscos associados ao objeto examinado, maior o nível de asseguração que será necessário obter por meio dos procedimentos de auditoria. Nesses casos, é necessário planejar testes que garantam maior quantidade de evidências ou evidências de melhor qualidade.
Qualidade	A adequação das evidências obtidas afeta diretamente sua suficiência em uma relação inversamente proporcional. Quanto maior a qualidade das evidências (mais confiáveis, mais relevantes e mais úteis), menor a quantidade de evidências necessárias; quanto pior a qualidade, maior será a quantidade requerida.

Fonte: BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Orientação Prática: Serviços de Auditoria**. Brasília: CGU, 2022, p. 56.

Evidências confiáveis: são as melhores evidências possíveis de obtenção, mediante a utilização do ceticismo profissional e da utilização de fontes seguras para a extração da informação.⁷³

A confiabilidade também é aferida quando é obtida e documentada de forma que uma pessoa prudente e informada possa obter os mesmos resultados e chegar às mesmas conclusões. Isto significa que os resultados do trabalho do auditor devem ser passíveis de verificação por terceiros, o que demanda um procedimento sistemático de documentação.

Dessa forma, a análise da confiabilidade diz respeito ao aspecto qualitativo da evidência. Evidências não confiáveis apresentam maior risco de não representarem de forma fidedigna a realidade dos fatos por apresentarem vieses, distorções ou por serem falsas.

73. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Globais de Auditoria Interna**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2024, p. 105.

De acordo com Anderson *et al.*,⁷⁴ não existem regras exatas para avaliar a confiabilidade e a suficiência das informações. Contudo, algumas orientações podem ser consideradas nessa avaliação, sem, no entanto, esquecer que existem exceções:

- a. evidência obtida diretamente pelo auditor (inspeção, observação direta, entre outras técnicas) é mais confiável que a evidência obtida indiretamente;
- b. evidência obtida de terceiros independentes tende a ser mais confiável que evidência obtida do pessoal auditado;
- c. evidência obtida de documento original é mais confiável que evidência obtida por uma cópia;
- d. evidência documentada tende a ser mais confiável que evidência não documentada, dependendo da fonte;
- e. evidência corroborada por outras fontes tende a ser mais confiável que a evidência obtida de uma única fonte; e
- f. evidência tempestiva tende a ser mais confiável que evidência intempestiva.

Após a obtenção das evidências, caso o auditor tenha ressalvas quanto a sua confiabilidade, deverá realizar procedimentos adicionais, a fim de obter novas evidências que possam suprir essa fragilidade, cabendo nova ressalva que a obtenção de mais evidências não supre sua má qualidade.⁷⁵

Evidências relevantes: são consistentes com os objetivos do trabalho, estão dentro do seu escopo e contribuem para o seu desenvolvimento.⁷⁶ Portanto, são aquelas evidências que possuem relação lógica com o que se deseja comprovar e que servem para embasar as conclusões e recomendações da equipe. A relevância enfatiza que o trabalho precisa estar restrito ao atingimento dos seus objetivos e escopo.

6.1.1.2 FONTES DAS EVIDÊNCIAS

As **fontes** das evidências são classificadas da seguinte forma:

- a. **evidência interna:** são aquelas que têm origem e permanecem sob guarda da unidade auditada. A ausência de envolvimento de agentes externos reduz o nível de persuasão desse tipo de evidência.
- b. **evidência externa:** são originadas em agentes externos e transmitidas diretamente para o auditor, sendo esse o tipo mais confiável de evidência, devido ao fato de não ser exposta a possíveis adulterações por parte da unidade auditada.

74. ANDERSON, Urton L. et al. *Internal Auditing: Assurance and Advisory Services*. 4th Edition. Internal Audit Foundation, 2017, p. 498-536 APUD BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 95.

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

76. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Globais de Auditoria Interna**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil. São Paulo, 2024, p. 105.

6.1.1.3 TIPOS DE EVIDÊNCIAS

As evidências de auditoria podem ser classificadas em quatro tipos: física, documental, testemunhal e analítica:^{77 78}

- a. evidências físicas:** são aquelas obtidas por meio das técnicas de inspeção ou de observação direta. Essas evidências são documentadas por meio de fotografias, vídeos, mapas, entre outras formas. No caso da observação direta, é importante que a técnica seja aplicada por, pelo menos, dois auditores;
- b. evidências documentais:** são as evidências mais comuns, podendo ser obtidas de fontes internas ou externas à unidade auditada, e podem estar disponíveis em meio físico ou eletrônico. Como são obtidas de informações já existentes, é importante avaliar sua confiabilidade. Como exemplos, temos relatórios, ofícios, memorandos, atas, contratos, entre outros;
- c. evidências testemunhais:** constituem-se em declarações ou informações, de forma escrita ou oral, obtidas mediante a aplicação de entrevistas, questionários e o trabalho em grupos focais. Esse tipo de evidência deve ser corroborado por outras fontes de informação, dado o seu baixo nível de persuasão; e
- d. evidências analíticas:** são obtidas mediante análises, comparações e interpretações de dados que permitam verificar suas relações de causa e efeito, consistências ou inconsistências, padrões e tendências, permitindo a elaboração de inferências e conclusões. As técnicas de auditoria utilizadas para sua produção são análises estatísticas mediante a utilização de amostragem, técnicas de auditorias assistidas por computador, recálculo, revisão analítica, conciliação, rastreamento e *vouching*.

6.2 ACHADOS DE AUDITORIA

Achados de auditoria são as diferenças identificadas pelo auditor como resultado da comparação entre o critério definido e a situação encontrada (condição), mediante a aplicação dos testes previstos no programa de trabalho.

É com base nos achados de auditoria que o auditor elabora as respostas para as questões definidas na etapa de planejamento individual do trabalho, sendo fundamental o registro de todos os procedimentos executados e evidências coletadas.

É importante que os achados de auditoria sejam avaliados e aprovados pelo coordenador do trabalho, que deve certificar-se quanto à existência de evidenciação adequada e suficiente que suporte o resultado do trabalho.

A avaliação do achado de auditoria envolve, entre outros, a verificação de existência e qualidade dos seguintes elementos:

- a.** relevância para os objetivos do trabalho de auditoria;
- b.** evidenciação capaz de demonstrar a condição existente; e

77. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 96.

78. BRASIL. Tribunal de Contas de União. Secretaria-Geral de Controle Externo. **Manual de Auditoria Operacional**. Brasília: TCU, 2020, p. 102 e 103.

- c. consistência, de forma que outra pessoa, informada e prudente, compreenda-o e chegue às mesmas conclusões.

6.2.1 COMPONENTES DO ACHADO DE AUDITORIA

Os achados de auditoria são compostos pelos seguintes elementos:

- a. Critério;
- b. Condição ou situação encontrada;
- c. Causa; e
- d. Efeito.

6.2.1.1 CRITÉRIOS

Os critérios de auditoria são os elementos considerados como padrão esperado de funcionamento para o objeto da avaliação, sendo utilizados como referência para análise do desempenho da atividade.

6.2.1.2 CONDIÇÃO OU SITUAÇÃO ENCONTRADA

Condição é o estado em que o objeto da avaliação efetivamente se encontra, sendo retratada nos papéis de trabalho.

6.2.1.3 CAUSAS

São as razões ou justificativas da diferença encontrada entre o critério e a condição. É um elemento de extrema importância no trabalho de auditoria, pois é o foco principal das recomendações de auditoria.

A técnica de auditoria usualmente utilizada para realizar essa identificação é o método dos “5 porquês”, que tem por objetivo encontrar a causa raiz que deu origem à situação encontrada, permitindo uma compreensão mais aprofundada.

O uso da técnica consiste em, ao se deparar com um problema, ser investigado o porquê de ele ter ocorrido. Obtida essa resposta, o processo deve ser repetido outras quatro vezes ou mais, sendo que a última resposta provavelmente oferecerá uma explicação precisa sobre a questão.

Uma vez identificada a causa raiz da situação, esta deve ser a prioridade do trabalho, na busca por identificar e recomendar possíveis formas de seu tratamento.

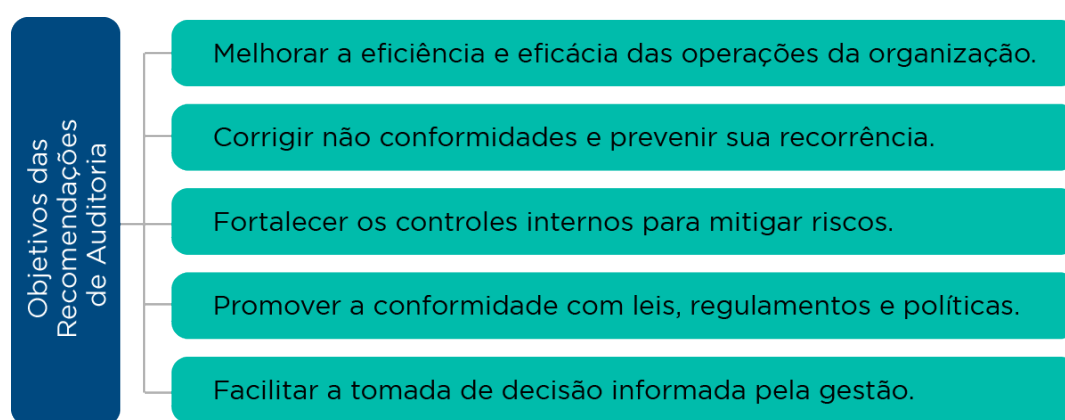
6.2.1.4 EFEITOS

Efeitos são as consequências decorrentes da divergência entre a condição e o critério. O efeito pode ser existente, quando se trata de um fato já ocorrido e identificado quando da análise da condição; ou potencial (impacto de um risco), quando ainda não gerou efeitos, mas há exposição para sua ocorrência.

Nas hipóteses em que os efeitos já se materializaram, a auditoria deve identificar quais ações corretivas foram adotadas e avaliar se produziram os efeitos esperados e se foram efetivas na prevenção de sua reincidência. Assim como os demais componentes do achado de auditoria, os efeitos também devem ser suportados por evidências e, sempre que possível, devem ser quantificados. Os exemplos mais comuns de efeito são: prejuízo ao erário; baixa eficiência, eficácia e/ou efetividade de processos e/ou programas; e sanções por desconformidade legal.

6.3 RECOMENDAÇÕES

As recomendações de auditoria são as providências indicadas pelos auditores após a conclusão do trabalho. Elas têm como objetivo ajudar a unidade auditada a melhorar suas operações, corrigir deficiências e cumprir com os requisitos regulatórios e políticas internas.



A apresentação e discussão prévia dos achados e das possíveis recomendações com a gestão é importante para a identificação de ações relevantes e factíveis que possam auxiliar na correção dos desvios identificados, favorecendo sua implementação.

Com o objetivo de qualificar as recomendações de auditoria emitidas, os auditores devem observar a presença das seguintes características:⁷⁹

- monitorável:** a recomendação deve ser passível de monitoramento, permitindo verificar sua implementação e a efetividade da recomendação;
- atuar na causa raiz:** a recomendação dirigida à causa raiz aumenta sua efetividade, pois possui efeito preventivo, mitigando a probabilidade e/ou o impacto do risco;
- viável:** a recomendação deve considerar restrições legais, financeiras, de pessoal, de tempo, entre outras, que possam afetar a sua implementação;
- boa relação custo-benefício:** antes da elaboração da recomendação, deve-se considerar se os custos de sua implementação não são altos o suficiente de forma a tornarem-na desvantajosa, frente aos benefícios a serem gerados;
- direcionada:** a recomendação deve ser direcionada ao agente que possui poder de decisão, responsabilidade e competência para sua implementação;

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

- f. direta:** a recomendação deve estar claramente identificada no texto e ser de fácil compreensão;
- g. específica:** a recomendação deve focar no “o quê” deve ser feito, ou seja, nas ações que devem ser adotadas; e
- h. significativa:** diretamente ligada à relevância do achado, a recomendação deve agregar valor, ou seja, ter potencial de melhorar os processos organizacionais, o gerenciamento de riscos e os controles.

6.4 MATRIZ DE ACHADOS

A elaboração da matriz de achados tem como objetivo organizar e consolidar todos achados de auditoria em um documento único, onde constem as informações como o risco avaliado, suas causas e consequências, a relação dos achados e recomendações finais da equipe.

A forma estruturada de preenchimento da matriz de achados oferece uma visão geral do trabalho, auxiliando a equipe na tarefa de elaboração do relatório final e o revisor na tarefa de avaliação dos resultados e da qualidade do trabalho. Recomenda-se que seu preenchimento ocorra simultaneamente à realização dos testes e à formação de opinião da equipe sobre as respostas às questões de auditoria.

Entre os benefícios decorrentes da elaboração da matriz de achados, citam-se:⁸⁰

- a.** facilita a elaboração dos achados, pois organiza os componentes de acordo com uma ordem lógica;
- b.** contribui para que se estruture melhor o relatório, porque permite a organização dos achados de acordo com a ordem de relevância;
- c.** facilita a colaboração entre os integrantes da equipe, que podem se sentir mais à vontade para manifestar suas críticas e sugestões antes de o achado ter sido desenvolvido;
- d.** evita a reescrita dos achados, dado que as contribuições da equipe e as revisões do coordenador e do supervisor podem ser realizadas com base na matriz, antes, portanto, de o auditor desenvolver o texto propriamente dito;
- e.** facilita a revisão dos trabalhos, dado que permite que o revisor identifique rapidamente as eventuais lacunas ou inconsistências nas informações, o que contribui para a maior qualidade e tempestividade no desenvolvimento dos relatórios ou de outro instrumento de comunicação; e
- f.** possibilita a elaboração de relatórios ou de outros instrumentos de comunicação mais concisos e objetivos, pois desestimula a inserção de detalhes ou de outras informações estranhos aos componentes dos achados.

80. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 100.

6.4.1 ELEMENTOS DA MATRIZ DE ACHADOS

A matriz de achados deve conter as seguintes informações:

- a. achado de auditoria:** devem ser incluídos os componentes do achado, juntamente com a descrição das evidências que suportam o apontamento;
- b. recomendação:** devem ser descritas as recomendações emitidas pela equipe de auditoria, contendo ações a serem adotadas pela unidade auditada a fim de corrigir a situação encontrada, atacar suas causas, bem como mitigar seus efeitos; e
- c. benefícios esperados:** devem ser levantados os benefícios potenciais, financeiros e/ou qualitativos, a serem obtidos com a implementação das ações recomendadas, de modo que sejam posteriormente monitorados pela CAGE.

6.4.2 VALIDAÇÃO DA MATRIZ DE ACHADOS

A validação da matriz de achados deve ocorrer de forma semelhante à da matriz de planejamento. Inicialmente, deve ser validada internamente entre os membros da equipe e o chefe da divisão, em **reunião de apresentação dos resultados da auditoria**. Após aprovada, deve ser apresentada e discutida com os gestores da unidade auditada, durante a reunião de encerramento do trabalho.

É essencial que, durante o trabalho, os auditores envolvam as pessoas relacionadas ao objeto avaliado para a discussão dos achados. Espera-se que os envolvidos tenham uma boa noção das causas e consequências das observações constatadas no trabalho de auditoria, servindo como fonte importante para essa etapa. Além disso, a obtenção da colaboração da gestão contribui para a obtenção de consenso sobre as deficiências, condição necessária para a solução, uma vez que, se a gestão discordar dos auditores, dificilmente tomará as medidas necessárias para a correção do problema e melhoria dos processos. O convencimento da gestão demanda tanto a coleta de evidência suficiente e confiável quanto a habilidade dos auditores na comunicação e negociação.

7

PAPÉIS DE TRABALHO

7.1 OBJETIVOS DOS PAPÉIS DE TRABALHO.....	89
7.2 ATRIBUTOS DOS PAPÉIS DE TRABALHO.....	90
7.3 CLASSIFICAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO	91
7.4 ESTRUTURA, ORGANIZAÇÃO E ARMAZENAMENTO	92
7.4.1 INDEXAÇÃO E REFERENCIAÇÃO	93
7.4.2 REVISÃO DE PAPÉIS DE TRABALHO	95
7.4.3 CONTROLE DOS PAPÉIS DE TRABALHO	95
7.4.4 RETENÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO	95

7. PAPÉIS DE TRABALHO

Papéis de trabalho são fundamentais para registrar as informações coletadas ao longo do processo de auditoria, desde o planejamento até a comunicação dos resultados.

Eles não apenas suportam o trabalho do auditor, mas também servem como um registro histórico que pode ser consultado em auditorias futuras e em outras situações, como na participação em audiências judiciais. Portanto, a atenção meticulosa aos detalhes na preparação e manutenção dos papéis de trabalho é essencial para o sucesso de qualquer auditoria.

Tais documentos podem ser armazenados tanto em formato físico quanto digital, e a adoção de sistemas informatizados de auditoria permite elevar a padronização e eficácia do processo, que, conseqüentemente, proporciona maior facilidade para a atividade de revisão.

7.1 OBJETIVOS DOS PAPÉIS DE TRABALHO

São considerados papéis de trabalho os documentos elaborados pelo auditor, bem como pela unidade auditada ou por terceiros, que contenham as evidências e o desenvolvimento das análises, sendo suficientes para a compreensão das conclusões do trabalho de auditoria.

Os papéis de trabalho têm como objetivos principais:⁸¹

- a. auxiliar no planejamento, na execução e na supervisão dos trabalhos de auditoria;
- b. dar suporte aos resultados do trabalho de auditoria;
- c. documentar o cumprimento dos objetivos e do programa de trabalho;
- d. dar suporte à precisão e à integridade do trabalho realizado;
- e. servir como base para a avaliação da qualidade do trabalho;
- f. facilitar revisões por parte de terceiros; e
- g. subsidiar a elaboração do relatório e a resposta a questionamentos da unidade auditada ou de terceiros.⁸²

81. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 103.

82. BRASIL. Tribunal de Contas de União. Secretaria-Geral de Controle Externo. **Manual de Auditoria Operacional**. Brasília: TCU, 2020, p. 50.

7.2 ATRIBUTOS DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Para serem eficazes, esses documentos devem possuir os seguintes atributos:

- a. precisão:** os papéis de trabalho devem refletir com precisão os dados e informações coletados durante a auditoria. Isso inclui números, descrições e observações que devem ser verificáveis e livres de erros;
- b. clareza:** a informação contida nos papéis de trabalho deve ser clara e compreensível para que outros auditores possam seguir o raciocínio e as conclusões do auditor sem ambiguidade;
- c. relevância:** cada papel de trabalho deve conter informações relevantes para o escopo da auditoria. Informações desnecessárias podem distrair e desviar a atenção das questões importantes;
- d. organização:** os papéis de trabalho devem ser organizados de maneira lógica e sistemática. Uma estrutura organizada facilita a revisão e a compreensão do processo de auditoria;
- e. confiabilidade:** as evidências e informações nos papéis de trabalho devem ser confiáveis, o que significa que devem ser coletadas de fontes credíveis e através de métodos apropriados;
- f. confidencialidade:** os auditores devem garantir que os papéis de trabalho sejam mantidos confidenciais, protegendo as informações sensíveis da unidade auditada;
- g. consistência:** os métodos de documentação e as formas de apresentação dos dados devem ser consistentes ao longo de todos os papéis de trabalho, para garantir que não haja discrepâncias ou confusão;
- h. conclusividade:** os papéis de trabalho devem fornecer evidências suficientes para apoiar as conclusões e recomendações do auditor, demonstrando uma análise completa; e
- i. completude:** todos os aspectos relevantes da auditoria devem ser abordados nos papéis de trabalho, garantindo que não haja lacunas na documentação.

Esses atributos são fundamentais para garantir que os papéis de trabalho de auditoria cumpram seu papel como registro fiel do processo de auditoria e como base para as conclusões e recomendações finais.

Em sua essência, para que sejam considerados satisfatórios, os papéis de trabalho devem possibilitar a sua reexecução por uma pessoa prudente e bem-informada, fazendo com que ela chegue às mesmas conclusões do auditor.

7.3 CLASSIFICAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Os papéis de trabalho são classificados em dois grupos principais: papéis de trabalho permanentes e papéis de trabalho correntes.

Os **papéis de trabalho permanentes** contêm informações que possuem relevância contínua para os trabalhos de auditoria de determinada unidade auditada. Incluem dados sobre a estrutura legal e organizacional, bem como seu sistema de controle interno.

São exemplos de papéis de trabalho permanentes, entre outros:⁸³

- a. estatuto ou regimento interno da unidade auditada;
- b. dados históricos;
- c. fluxograma de procedimentos operacionais;
- d. organograma;
- e. relação de dirigentes e responsáveis;
- f. legislação específica aplicável;
- g. normas, estatutos e resoluções; e
- h. relatórios de auditoria de exercícios anteriores.

Por sua vez, os **papéis de trabalho correntes** são utilizados para registrar informações pertinentes ao trabalho de auditoria em curso. Eles incluem o planejamento da auditoria, os procedimentos aplicados, as evidências coletadas para suportar as observações e conclusões e a comunicação dos trabalhos.

Exemplos de papéis de trabalho correntes incluem, entre outros:⁸⁴

- a. documentos de planejamento;
- b. solicitações de auditoria, bem como as respectivas respostas;
- c. relatos de visitas ou inspeções realizadas;
- d. informação acerca da amostra e do percentual de cobertura dos exames;
- e. registros dos testes de auditoria realizados e das análises e conclusões obtidas;
- f. evidências dos achados de auditoria;
- g. atas de reuniões realizadas; e
- h. relatório de auditoria e demais documentos produzidos.

Para otimizar sua utilização, é essencial que os documentos de trabalho permanentes sejam mantidos em um local centralizado, evitando-se a duplicação nos arquivos correntes.

83. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 105.

84. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 105 e 106.

7.4 ESTRUTURA, ORGANIZAÇÃO E ARMAZENAMENTO

De acordo com a Orientação de Implantação 2330 – Documentando Informações, do IPPF, os papéis de trabalho podem incluir:⁸⁵

- a. referenciação;
- b. títulos indicando o assunto do trabalho;
- c. data;
- d. escopo do trabalho;
- e. objetivo(s);
- f. fontes das informações;
- g. população, tamanho da amostra e meios de seleção;
- h. metodologia de análise de dados;
- i. resultados dos testes e das análises;
- j. conclusões relacionadas às observações;
- k. nome do(s) auditor(es) interno(s); e
- l. anotações de revisão e nome do(s) revisor(es).

No que diz respeito ao conteúdo e extensão, os papéis de trabalho podem ser afetados por fatores como complexidade do objeto, riscos identificados, relevância das evidências,⁸⁶ entre outros, de forma que quanto maior for a complexidade, o risco e a relevância identificados, mais extenso e completo deverá ser o papel de trabalho.

Os papéis de trabalho devem ser produzidos preferencialmente em meio digital, devendo ser armazenados no sistema de auditoria da CAGE, de forma a evitar perda de dados, garantir sua integridade e segurança, bem como possibilitar sua revisão, a supervisão do trabalho e consultas posteriores. Podem ser armazenados também em arquivo na rede da CAGE com o devido controle de acesso, de forma a possibilitar a sua recuperação em caso de indisponibilidade do sistema.

Os auditores devem organizar seus papéis de trabalho de modo a garantir a sua localização e rastreabilidade, possibilitando a associação dos papéis à etapa do trabalho, atividade desenvolvida e a outros papéis de trabalho.⁸⁷ Para tanto, podem utilizar ferramentas como a referenciação ou indexação.

85. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Orientações de Implantação**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2019.

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

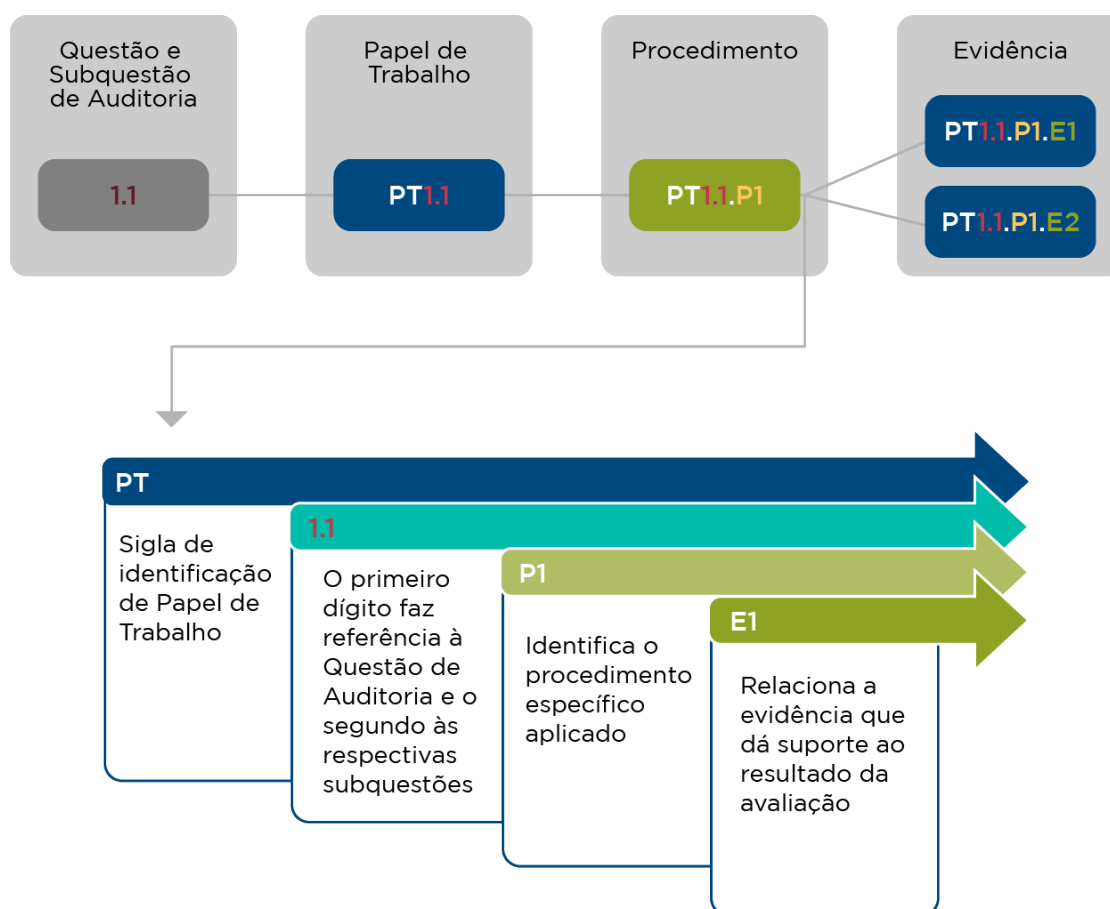
87. PARAÍBA. Controladoria Geral do Estado. **Manual de Auditoria**. João Pessoa: CGE-PB, 2023, p. s/n.

7.4.1 INDEXAÇÃO E REFERENCIAÇÃO

Ao elaborar os papéis de trabalho, é crucial estabelecer um sistema de indexação e referenciação cruzada para os papéis de trabalho. Isso permite uma organização lógica e eficiente da documentação, facilitando o acesso e a compreensão dos documentos por toda a equipe de auditoria.

A **indexação** consiste na atribuição de códigos aos papéis de trabalho, contribuindo para a simplificação da revisão da auditoria, mediante a criação de um sistema que permite a rastreabilidade dos itens relacionados ao longo dos papéis de trabalho.

Para auxiliar no processo de referenciação, os auditores podem utilizar o modelo de indexação apresentado a seguir:



Como resultado da utilização do procedimento de indexação, o auditor pode efetuar a referenciação, conforme modelo apresentado a seguir:

Questão e Sub-questão	Papel de Trabalho	Procedimento	Evidência
1.1	PT1.1	PT1.1.P1 - Revisar o contrato para verificar a clareza e completude dos termos e condições.	PT1.1.P1.E1 - Cópia do contrato assinado e datado.
		PT1.1.P2 - Entrevistar as partes envolvidas para avaliar o entendimento mútuo dos termos do contrato.	PT1.1.P2.E1 - Notas ou gravações das entrevistas realizadas com as partes envolvidas.
1.2	PT1.2	PT1.2.P1 - Avaliar os procedimentos de monitoramento e relatório estabelecidos no contrato.	PT1.2.P1.E1 - Documentação dos procedimentos de monitoramento e relatório.
		PT1.2.P2 - Comparar os relatórios de desempenho com os indicadores de desempenho chave (KPIs) definidos.	PT1.2.P2.E1 - Exemplos de relatórios de desempenho entregues pelo prestador de serviços.
1.3	PT1.3	PT1.3.P1 - Revisar os registros de desempenho para identificar quaisquer casos de não cumprimento ou atraso.	PT1.3.P1.E1 - Registros que mostrem a aplicação de penalidades.
		PT1.3.P2 - Verificar se as penalidades foram aplicadas de acordo com o que está estipulado no contrato.	PT1.3.P2.E1 - Correspondências entre a gerência e o prestador de serviços discutindo a aplicação de penalidades.

Fonte: BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno. **Orientação Prática: Serviços de Auditoria**. Brasília: CGU, 2022, p. 74, adaptado.

Para atender seus objetivos, a **referenciação** deve ser clara, de modo que seja identificada com facilidade; precisa, de modo a apontar exatamente para a evidência relevante; e concisa, de modo que se utilize um sistema uniforme de referenciação em todos os papéis de trabalho.

A referenciação adequada de evidências é essencial para a integridade e transparência do processo de auditoria. Ela permite que os auditores e terceiros compreendam como as conclusões foram alcançadas e garantam que as evidências coletadas efetivamente suportam as análises realizadas.

7.4.2 REVISÃO DE PAPÉIS DE TRABALHO

Os papéis de trabalho constituem um meio de comunicação entre os auditores, o coordenador da equipe e o responsável pela avaliação da qualidade, e todos devem ser revisados de modo a garantir respaldo à comunicação dos resultados, bem como assegurar que todos os procedimentos necessários foram realizados.

Ao realizar a revisão, o revisor deve anotar suas dúvidas para que sejam esclarecidas pelo auditor, que, por sua vez, deve assegurar que as evidências que dão suporte ao esclarecimento solicitado foram incluídas nos papéis de trabalho.

A qualidade dos papéis de trabalho é de suma importância. Uma revisão cuidadosa deve ser feita para garantir que todos os papéis de trabalho estejam completos antes da finalização da comunicação dos resultados.

7.4.3 CONTROLE DOS PAPÉIS DE TRABALHO

O objetivo primário de manter os papéis de trabalho em segurança é impedir a alteração, eliminação e divulgação não autorizada de informações. Mudanças ou eliminações não autorizadas de informações podem comprometer a integridade e a rastreabilidade do trabalho.

Essas informações podem incluir relatórios, documentos comprobatórios, anotações de revisão e correspondências, independentemente da mídia de armazenagem. Esses registros ou papéis de trabalho são responsabilidade dos auditores, coordenadores e do chefe de divisão, que devem restringir o acesso apenas ao pessoal autorizado.

7.4.4 RETENÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

O prazo mínimo de retenção dos papéis de trabalho relativos à atividade de auditoria interna da CAGE deve observar o disposto na Tabela de Temporalidade de Documentos (TDD) do Estado do Rio Grande do Sul, bem como as demais normativas aplicáveis.

8

COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

8.1 REUNIÃO DE ENCERRAMENTO DA AUDITORIA.....	97
8.2 PLANOS DE AÇÃO	97
8.3 FORMALIZAÇÃO DOS RESULTADOS	98
8.3.1 ELEMENTOS DA COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS	98
8.3.2 QUALIDADE DA COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS	99
8.4 REVISÃO, APROVAÇÃO E ENCAMINHAMENTO DA COMUNICAÇÃO	100
8.5 PUBLICAÇÃO DOS RESULTADOS	100

8. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

A comunicação dos resultados do trabalho de auditoria visa assegurar que os resultados sejam transmitidos de maneira clara, precisa e eficaz, através de informações compreensíveis e úteis para a tomada de decisões pela gestão. A comunicação eficaz fornece informações detalhadas e baseadas em evidência que podem ser utilizados como suporte à gestão na implementação de ações corretivas apropriadas.

Este capítulo delinea as melhores práticas para a comunicação dos resultados, incluindo o planejamento, revisão e emissão dos documentos de auditoria, assegurando que cumpram padrões de qualidade adequados.

8.1 REUNIÃO DE ENCERRAMENTO DA AUDITORIA

Após a reunião de validação do resultado da auditoria com o chefe de divisão, deve ser realizada a reunião de encerramento de auditoria com a unidade auditada, com o objetivo de apresentar os resultados das análises efetuadas e orientar acerca da elaboração dos planos de ação pela gestão.

8.2 PLANOS DE AÇÃO

A depender da quantidade e complexidade das ações a serem adotadas, pode ser necessária a elaboração de um plano de ação, que é o documento elaborado pelos gestores da unidade auditada e no qual devem constar, pelos menos:

- a. recomendação a ser implementada;
- b. risco a ser tratado;
- c. descrição da ação;
- d. responsável pela ação;
- e. estimativa de custo, se possível; e
- f. previsão de início e de conclusão da implementação.

Embora a responsabilidade de elaboração dos planos de ação seja atribuída aos gestores, é recomendado que seja debatido previamente com a equipe de auditoria, a fim de que seja avaliada sua suficiência e para que a equipe possa orientar e contribuir para sua elaboração. O plano de ação deve ser:

- a. relevante para a solução do problema;
- b. claro e objetivo; e
- c. exequível.

Mediante a elaboração do plano de ação, será possível realizar o acompanhamento da evolução da implementação das recomendações de auditoria e a correção do curso das ações nos casos em que for necessária, bem como avaliar os resultados obtidos.

Os planos de ação devem ser encaminhados à CAGE juntamente com a manifestação da unidade auditada acerca dos achados de auditoria, firmando o comprometimento do gestor com a implementação das ações e possibilitando o seu monitoramento.

8.3 FORMALIZAÇÃO DOS RESULTADOS

Os resultados das auditorias podem ser comunicados de diversas formas, cada uma adequada a diferentes contextos e públicos. As principais formas de comunicação de resultados ocorrem mediante a emissão de Comunicados de Auditoria e de Relatórios de Auditoria.

O **Comunicado de Auditoria** é um documento preliminar utilizado para cientificar o administrador sobre os resultados do trabalho. Deve abordar questões relevantes e propor recomendações para o aprimoramento de processos, a implementação de controles, a correção de falhas e a apuração de responsabilidades, podendo também ser dado destaque aos resultados satisfatórios e às boas práticas adotadas pela gestão.

O prazo para manifestação dos gestores é de 10 dias úteis, prorrogável uma vez por igual período, mediante solicitação justificada. Em situações excepcionais, a prorrogação pode ser concedida mais uma vez, mediante solicitação justificada e dirigida ao Contador e Auditor-Geral do Estado.⁸⁸

O **Relatório de Auditoria**, por sua vez, reflete o resultado do trabalho após considerações da CAGE acerca das manifestações dos administradores.

8.3.1 ELEMENTOS DA COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

Para que a comunicação dos resultados tenha assegurada sua qualidade e eficácia, deve adequar sua estrutura e seu conteúdo levando em consideração o tipo de trabalho e a quem ele se destina.

Em que pese as particularidades de cada trabalho, espera-se que o documento contemple os seguintes elementos mínimos:

- a. contextualização:** descrição do contexto e dos motivos (fatores de risco, materialidade, relevância, criticidade) que levaram à escolha do objeto do trabalho;
- b. objetivos:** indicação da questão geral respondida ao final do trabalho, bem como suas subquestões, que retratam os objetivos específicos que guiaram os procedimentos executados;
- c. escopo:** definição dos limites do trabalho, incluindo o período analisado; as áreas relacionadas; os elementos do objeto não incluídos na análise; e as limitações ou restrições encontradas durante a auditoria, como a falta de acesso a documentos específicos ou a recusa de informações por parte da unidade auditada;
- d. metodologia:** indicação dos métodos e procedimentos empregados para a realização do trabalho, como técnicas de amostragem, entrevistas, revisões documentais e outras abordagens metodológicas;

88. RIO GRANDE DO SUL. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Instrução Normativa nº 6, de 31 de outubro de 2022. **Dispõe sobre os documentos oficiais da CAGE em consonância com o Decreto nº 56.703, de 28 de outubro de 2022, que trata do Sistema de Controle Interno do Estado do Rio Grande do Sul, e com o Manual de Boas Práticas de Padronização dos Atos Administrativos Normativos e Ordinatórios na Administração Pública Estadual.**

- e. achados de auditoria:** constituem o núcleo do relatório, devendo ser apresentados de maneira estruturada e detalhada;
- f. recomendações:** devem propor ações específicas para a correção de falhas e o aprimoramento de processos e controles; e
- g. conclusão:** quando aplicável, deve indicar a opinião final da equipe sobre o objeto auditado, mediante resposta às questões elaboradas; deve resumir o julgamento profissional da equipe acerca da significância geral das constatações do trabalho, devendo incluir o reconhecimento quando os processos forem considerados eficazes.⁸⁹

8.3.2 QUALIDADE DA COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

A qualidade da comunicação é essencial para assegurar a eficácia e a credibilidade dos resultados. Para tanto, a comunicação deve ser:⁹⁰

- a. clara:** utilizar uma linguagem simples e direta, evitando jargões e termos técnicos desnecessários;
- b. concisa:** comunicar de forma sucinta, evitando redundância, prolixidade e informações desnecessárias;
- c. precisa:** apresentar informações corretas e bem fundamentadas, baseadas em evidências verificáveis;
- d. objetiva:** basear-se em fatos e dados, evitando opiniões pessoais ou subjetivas;
- e. completa:** devem cobrir todos os aspectos relevantes da auditoria, abrangendo escopo, objetivos, metodologia, achados, conclusões e recomendações;
- f. tempestiva:** os resultados devem ser comunicados em tempo hábil, de forma a viabilizar ações corretivas ou a implementação de melhorias de maneira eficiente; e
- g. construtiva:** oferecer recomendações práticas e viáveis, focadas na melhoria contínua dos processos auditados.

89. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Globais de Auditoria Interna**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil. São Paulo, 2024, 112.

90. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, p. 111.

8.4 REVISÃO, APROVAÇÃO E ENCAMINHAMENTO DA COMUNICAÇÃO

Até a sua emissão, o documento de auditoria deve passar por um fluxo de revisão e aprovação, que deve ocorrer, preferencialmente, dentro do sistema de auditoria.

A revisão das comunicações de auditoria visa garantir a precisão, clareza e qualidade das informações apresentadas, sendo analisados aspectos gramaticais e técnicos. Após essa etapa, devem ser aprovadas por um dos Adjuntos do Contador e Auditor-Geral do Estado.⁹¹

Uma vez revisadas e aprovadas, as comunicações devem ser encaminhadas aos destinatários elencados na Instrução Normativa CAGE nº 6, de 31 de outubro de 2022.

8.5 PUBLICAÇÃO DOS RESULTADOS

Nos termos da Portaria CAGE nº 24, de 24 de julho de 2013, os Relatórios, Pareceres e Notificações de Auditoria devem ser publicados no Portal Transparência/RS. Nesse caso, tem-se que a publicidade dos atos é a regra, sendo o sigilo a exceção.

No âmbito dos documentos produzidos pela CAGE, compete ao próprio órgão de controle a classificação de seus documentos em grau de sigilo, nos termos da Lei de Acesso à Informação,⁹² respeitada a classificação atribuída na origem às informações recebidas da Administração Pública Estadual quando da execução de seus trabalhos.

A proposta de classificação das informações é atribuição do chefe de divisão responsável pela emissão do documento, devendo ser homologada pelo Gabinete do Contador e Auditor-Geral do Estado.

No caso de documentos encaminhados ao Ministério Público Estadual para o oferecimento de denúncia de crimes praticados, serão classificados, em todo o seu teor, como reservados.

Por fim, nos casos de enquadramento de informações em grau de sigilo, a decisão da autoridade competente deve ser encaminhada à Comissão Mista de Reavaliação das Informações - CMRI/RS, comissão responsável por decidir sobre o tratamento e informações sigilosas em âmbito estadual.⁹³

91. Em conformidade com o art. 30, inciso I, da Instrução Normativa CAGE nº 6, de 31 de outubro de 2022, com redação dada pela Instrução Normativa CAGE nº 10, de 28 de novembro de 2023.

92. Lei nº 12.257, de 18 de novembro de 2011.

93. Ver Decreto Estadual nº 49.111, de 16 de maio de 2012.

9

MONITORAMENTO

9.1 FORMAS E CRITÉRIOS	102
9.2 SITUAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES	103
9.3 PROCESSO DE MONITORAMENTO.....	104
9.4 MONITORAMENTO DE RECOMENDAÇÕES REITERADAMENTE NÃO ATENDIDAS	104
9.5 QUANTIFICAÇÃO E REGISTRO DOS BENEFÍCIOS	104
9.5.1 IMPACTO POSITIVO OCORRIDO NA GESTÃO PÚBLICA.....	105
9.5.2 NEXO CAUSAL ENTRE A RECOMENDAÇÃO DE AUDITORIA E OS BENEFÍCIOS GERADOS	105
9.5.3 CLASSIFICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS	105
9.5.4 FORMA DE CÁLCULO DOS BENEFÍCIOS FINANCEIROS	107
9.5.5 VALIDAÇÃO	108

9. MONITORAMENTO

O monitoramento consiste no processo de verificação das medidas adotadas pela unidade auditada para implementação das recomendações de auditoria, de forma a materializar os benefícios esperados com o trabalho.

A responsabilidade pela implementação das recomendações é da alta administração da unidade auditada, cabendo à CAGE realizar seu acompanhamento, a fim de medir a efetividade e qualidade de seu trabalho, bem como assegurar que a auditoria agregue valor à gestão.

9.1 FORMAS E CRITÉRIOS

O acompanhamento das ações adotadas pela unidade auditada pode ocorrer conforme as seguintes estratégias:⁹⁴

- a. acompanhar a implementação das recomendações durante a execução de outro trabalho de auditoria programado na unidade auditada;
- b. de forma periódica, verificar a implementação de todas as recomendações emitidas ou das consideradas mais relevantes;
- c. realizar trabalho de auditoria específico para verificar as ações adotadas e aferir os resultados alcançados; e
- d. monitorar de forma contínua, mediante inclusão direta de evidências pela unidade auditada em sistema de monitoramento.

A estratégia adotada deve considerar fatores relacionados ao objeto e à medida a ser implementada, como sua complexidade, relevância, impacto social, riscos envolvidos, entre outros. Quanto mais expressivos forem esses fatores, as ações de acompanhamento devem ocorrer em maior quantidade e/ou em menor tempo.⁹⁵

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

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

9.2 SITUAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES

Durante o monitoramento da implementação das recomendações, as medidas devem ser classificadas em uma das seguintes situações:

- a. atendida:** recomendação totalmente implementada, com comprovação por meio de evidências;
- b. atendida parcialmente:** recomendação parcialmente implementada, para a qual a unidade auditada informou que não irá executar ações complementares;
- c. em atendimento:** recomendação em processo de implementação, para a qual a unidade auditada comprovou ações iniciais;
- d. a ser implementada:** recomendação que a unidade auditada informou que pretende implementar, mas ainda não iniciou as ações;
- e. não atendida:** recomendação não implementada pela unidade auditada; e
- f. não respondida:** a unidade auditada não se manifestou ou não apresentou Plano de Ação para a implementação da recomendação;
- g. não aplicável:** a recomendação perdeu o objeto ou sua implementação comprovadamente não contribui para a melhoria da falha a que se refere.

Caso o auditor classifique as ações como “atendida”, “atendida parcialmente” ou “em atendimento”, estas devem ser acompanhadas das respectivas evidências. Caso a classificação seja a de “não atendida”, deve ser registrado o motivo, podendo ser:

- a.** o gestor não concorda que exista problema a ser corrigido;
- b.** o gestor concorda que exista problema, mas aceita o risco da não implementação da recomendação de melhoria;
- c.** as providências propostas pelo gestor não contribuem para a correção da falha ou o aprimoramento do processo ou controle a que se refere;
- d.** decurso do prazo para atendimento; ou
- e.** outros.

Para recomendações classificadas como “atendida”, “atendida parcialmente”, “não atendida” e “não aplicável”, o processo de monitoramento deve ser encerrado.

Para as classificadas como “em atendimento”, “a ser implementada” e “não respondida”, o **monitoramento deve permanecer aberto por até 24 meses**, contados a partir da homologação da auditoria. Ao final desse prazo, nos casos de não implementação das recomendações, essas devem ser reclassificadas como “não atendidas”, com a subclassificação de “decurso de prazo para atendimento”.

9.3 PROCESSO DE MONITORAMENTO

O processo de monitoramento é iniciado com a emissão do Relatório de Auditoria, que contará com a manifestação dos administradores e/ou com Plano de Ação indicando as medidas a serem adotadas pela unidade auditada.

As ações serão cadastradas em sistema informatizado de auditoria da CAGE, e o resultado do monitoramento deverá ser registrado em campo específico, juntamente de suas evidências.

O monitoramento será efetuado pela equipe de auditoria, preferencialmente por aquela responsável pelo achado, sendo os resultados acompanhados pelo chefe de divisão.

Havendo benefícios gerados com as implementações, esses devem ser registrados em sistema específico da CAGE.

9.4 MONITORAMENTO DE RECOMENDAÇÕES REITERADAMENTE NÃO ATENDIDAS

Durante ação de monitoramento, caso sejam identificadas recomendações não implementadas que importem na aceitação de um risco de alta severidade, o tema deve ser debatido com a área responsável e com a gestão da unidade.

Nessa hipótese, os casos podem ser endereçados a outras instâncias competentes, como Secretaria de Estado, Tribunal de Contas, Ministério Público, Polícia Civil e/ou Federal, Receita Estadual e/ou Federal, entre outras.

9.5 QUANTIFICAÇÃO E REGISTRO DOS BENEFÍCIOS

A CAGE deve quantificar e registrar os benefícios gerados decorrentes de sua atividade de auditoria, de forma a prestar contas às partes interessadas sobre os resultados dos trabalhos desenvolvidos, bem como aferir sua qualidade.

Os benefícios podem ser divididos nas seguintes categorias:⁹⁶

a. Quanto aos efeitos:

- **potencial:** benefício financeiro ou qualitativo decorrente de atuação da CAGE, cujos efeitos ainda não foram materializados; e
- **efetivo:** benefício potencial cujos efeitos foram materializados.

b. Quanto à natureza:

- **financeiro:** impacto positivo observado na gestão pública, que possibilite ser representado monetariamente; e
- **qualitativo:** benefício não passível de representação monetária, que demonstre um impacto positivo na gestão, tal como melhoria gerencial, melhoria nos controles internos, aprimoramento de normativos, dentre outros, devendo, quando possível, ser quantificado em alguma unidade que não a monetária.

96. RIO GRANDE DO SUL. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Portaria CAGE nº 31, de 13 de novembro de 2024. **Institui a sistemática de qualificação, quantificação e registro dos benefícios gerados pela atuação da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado - CAGE, órgão central do Sistema de Controle Interno do Estado do Rio Grande do Sul.**

9.5.1 IMPACTO POSITIVO OCORRIDO NA GESTÃO PÚBLICA

O benefício pode ser entendido como o impacto positivo ocorrido na gestão pública mediante a implementação das recomendações da auditoria. Tal impacto pode gerar, por exemplo, aprimoramentos em macroprocessos e processos organizacionais, bem como a implementação de políticas e serviços públicos. Tais aprimoramentos podem ocorrer conforme os seguintes aspectos:⁹⁷

- a. eficiência:** maximização da entrega de produtos e serviços à sociedade a partir dos recursos disponíveis;
- b. eficácia:** entrega à sociedade dos produtos e serviços definidos nos instrumentos de planejamento;
- c. efetividade:** alcance dos objetivos propostos para uma política pública ou um macroprocesso;
- d. economicidade:** aprimoramento na gestão dos recursos, mediante a minimização dos gastos, sem comprometimento da qualidade; e
- e. conformidade:** entrega de produtos e serviços à sociedade conforme previsão legal.

9.5.2 NEXO CAUSAL ENTRE A RECOMENDAÇÃO DE AUDITORIA E OS BENEFÍCIOS GERADOS

Os benefícios potenciais serão registrados em sistema informatizado no momento da sua formalização e sua transformação em efetivo ocorrerá a partir da implementação da recomendação. A fim de ser registrado o benefício efetivo, deverá ser demonstrado o nexo causal entre a recomendação de auditoria e o benefício, devendo ser indicados os seguintes itens:⁹⁸

- a.** relatório de auditoria e recomendação efetuada;
- b.** manifestação da gestão indicando a implementação da recomendação, quando houver;
- c.** evidência da implementação da recomendação;
- d.** memória de cálculo, caso se trate de benefício financeiro; e/ou
- e.** repercussão da ação implementada, caso se trate de benefício qualitativo.

9.5.3 CLASSIFICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS

O benefício, a depender de sua natureza, deverá ser enquadrado em um dos grupos detalhados nas tabelas a seguir:

97. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, 122.

98. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017, 122.

Benefícios Financeiros	Descrição dos Grupos
Aumento de Receita	Benefícios obtidos através de qualquer incremento nos valores recebidos pelo Estado. Benefícios financeiros decorrentes de melhorias na arrecadação, identificação de novas fontes de receita ou otimização dos processos de cobrança.
Redução de Custos e Despesas	Benefícios resultantes de ações destinadas à diminuição dos gastos operacionais ou administrativos do Estado, mediante a otimização de processos, renegociação de contratos, eliminação de desperdícios, entre outros.
Prevenção e/ou Suspensão de Gastos Indevidos	Benefícios decorrentes da identificação e eliminação de pagamentos indevidos ou da prevenção de futuros desperdícios de recursos públicos.
Recuperação de Bens e Valores	Benefícios referentes à recuperação de ativos financeiros ou patrimoniais que foram indevidamente pagos, desviados ou perdidos. Inclui ações de ressarcimento e devolução de valores ao erário.
Aplicação de Penalidades Pecuniárias	Benefícios resultantes da imposição de multas ou outras sanções financeiras devido à evidenciação de atos de corrupção ou fraude, descumprimento de contratos, convênios, regulamentos ou leis. Essas penalidades geram um ingresso financeiro para o Estado.

Benefícios Qualitativos	Descrição dos Grupos
Melhoria da Gestão e da Governança Pública	Benefícios resultantes do aperfeiçoamento dos processos de gestão e governança. Inclui a implementação de melhores práticas de administração, fortalecimento dos controles internos, aprimoramento ou implementação de gestão de riscos, código de ética, programa de integridade pública, entre outros.
Aperfeiçoamento de Serviços e Políticas Públicas	Benefícios relacionados à melhoria na qualidade e eficiência dos serviços prestados ao público e à eficácia das políticas públicas implementadas. Ações focadas na satisfação da população.
Enfrentamento à Corrupção e Promoção da Integridade Privada	Benefícios decorrentes de ações que visam combater a corrupção e aumentem as sensações de controle e de possibilidade de responsabilização, bem como promover a integridade junto à sociedade civil. Envolve a apuração de denúncias, promoção ou colaboração em investigações, instauração de processos punitivos, avaliação de programas de integridade e ações positivas quanto à ética no setor privado.
Aperfeiçoamento da Transparência e Fomento ao Controle Social	Benefícios relacionados ao aumento da transparência das ações governamentais e ao fortalecimento do controle social, permitindo que os cidadãos acompanhem e fiscalizem a administração pública.
Geração de informação Contábil Tempestiva para a Tomada de Decisão	Benefícios relacionados à geração de informações contábeis, de rotina ou por demanda, para a tomada de decisão por gestores, inclusive para subsídio da defesa administrativa ou judicial do Estado.

9.5.4 FORMA DE CÁLCULO DOS BENEFÍCIOS FINANCEIROS

O benefício financeiro da medida implementada deve considerar a economia gerada e seus custos, quando relevantes, conforme a seguinte fórmula:

$$\text{Benefício Financeiro} = \text{Economia Gerada} - \text{Custos da Implementação}$$

Quanto à sua ocorrência, o benefício deve ser classificado em uma das seguintes categorias, que influenciarão na forma de cálculo do benefício efetivo:⁹⁹

- a. único:** caracterizado por uma única ocorrência;
- b. continuado:** caracterizado quando há mais de uma ocorrência com prazo final determinado, devendo ser calculado por quantos meses for sua duração, limitado a 60 meses;
- c. permanente:** caracterizado quando há mais de uma ocorrência com prazo final indeterminado, devendo ser calculado com prazo máximo de 60 meses; e/ou
- d. retroativo:** caracterizado quando seus efeitos forem retroativos, devendo ser calculado conforme a sua duração, limitado a 60 meses.

A seguir, apresenta-se tabela para facilitar o entendimento sobre os benefícios de efeito continuado e permanente.

Tabela 1 – Benefício Continuado x Permanente

Efeito continuado	Efeito permanente
Mais de uma ocorrência	
Prazo final determinado	Prazo final indeterminado
Efeito limitado a 60 meses	
Contratos, convênios, obras etc.	Aposentadorias, pensões etc.

A seguir, são apresentados exemplos de cada categoria de benefício:¹⁰⁰

- a. único:** aplicação de multa e posterior arrecadação dos valores;
- b. continuado:** pagamento indevido que vem sendo realizado mensalmente em contrato terceirizado. A economia calculada deve considerar por quantos meses a verba seria paga (prazo restante do contrato), limitado a 60 meses;

99. RIO GRANDE DO SUL. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Portaria CAGE nº 31, de 13 de novembro de 2024. **Institui a sistemática de qualificação, quantificação e registro dos benefícios gerados pela atuação da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado – CAGE, órgão central do Sistema de Controle Interno do Estado do Rio Grande do Sul.**

100. RIO GRANDE DO SUL. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Portaria CAGE nº 31, de 13 de novembro de 2024. **Institui a sistemática de qualificação, quantificação e registro dos benefícios gerados pela atuação da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado – CAGE, órgão central do Sistema de Controle Interno do Estado do Rio Grande do Sul.**

- c. permanente:** verba mensal paga indevidamente a servidor público sem data final prevista. Nesse caso, como não há data prevista para término do pagamento, o benefício gerado com sua interrupção deve considerar o prazo máximo de 60 meses;
- d. retroativo:** pagamento indevido que vem sendo realizado mensalmente a servidor público. Deve-se calcular o valor correto recuperado, desde que limitado a 60 meses.

Cabe destacar que os benefícios devem ser indicados cumulativamente, ou seja, no caso de benefício financeiro decorrente da interrupção de pagamento de verba indevida a servidor público, deve indicar o valor cobrado retroativamente somado do valor que seria pago pelos próximos 60 meses.

9.5.5 VALIDAÇÃO

Após o registro do benefício efetivo em sistema informatizado, devidamente acompanhado da documentação suporte, esse deve ser revisado e aprovado pelo respectivo chefe de divisão.

REFERÊNCIAS

ANDERSON, Urton L. et al. **Internal Auditing: Assurance and Advisory Services**. 4th Edition. Internal Audit Foundation, 2017. ISBN-13: 978-0-89413-987.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). **NBR ISO 31000: Gestão de Riscos: Diretrizes**. Rio de Janeiro, 2018.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017. Disponível em: https://www.gov.br/defesa/pt-br/arquivos/lai/auditoria/ciset/manuais-normativos-e-pop/manual_orient_tecnica_atividade_auditoria_interna_governamental.pdf. Acesso em: 13 mar. 2024.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). Instrução Normativa nº 4, de 11 de junho de 2018. **Aprova a Sistemática de Quantificação de Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2018. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/45182>. Acesso em: 14 maio 2024.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Orientação Prática: Plano de auditoria interna baseado em riscos**. Brasília: CGU, 2020. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/44970/5/Orientacao_Pratica_PABR_v1.1.pdf. Acesso em: 21 jul. 2024.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Orientação Prática: Serviços de Auditoria**. Brasília: CGU, 2022. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/68936/3/OP_Servicos_de_Auditoria. Acesso em: 04 maio 2024.

_____. Tribunal de Contas de União. Secretaria-Geral de Controle Externo. **Manual de Auditoria Operacional**. Brasília: TCU, 2020. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em: 04 maio 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 530**: Amostragem em auditoria. Brasília: 2009. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1222.pdf. Acesso em: 17 maio 2024.

_____. **NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL**: Estrutura conceitual para trabalhos de asseguaração. Brasília: 2015. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTAESTRUTURACONCEITUAL.pdf>. Acesso em: 16 maio 2024.

_____. **NBC TA 240 (R1)**: Responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis. Brasília: 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA240\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA240(R1).pdf). Acesso em: 30 maio 2024.

_____. **NBC TA 330 (R1)**: Resposta do auditor aos riscos avaliados. Brasília, 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA330\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA330(R1).pdf). Acesso em: 16 maio 2024.

GOMES, Arnaldo R. **Amostragem estatística para testes de controle: um guia teórico-prático para auditores**. Revista do TCU. Brasília, n. 143, p. 32-49, jan./jun. 2019. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1601>. Acesso em: 17 maio 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTION – INTOSAI. **Norma para auditoria operacional (ISSAI 100)**. Tradução: Tribunal de Contas da União (TCU): Viena, 2013. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/80/04/47/3A/C1DEF610F5680BF6F18818A8/ISSAI_100_principios_fundamentais_auditoria_setor_publico.pdf. Acesso em: 04 maio 2024.

_____. **Norma para auditoria operacional (ISSAI 3000)**. Tradução: Tribunal de Contas da União (TCU): Viena, 2013. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/54/04/AD/3A/C1DEF610F5680BF6F18818A8/ISSAI_3000_norma_auditoria_operacional.pdf. Acesso em: 15 maio 2024.

PARAÍBA. Controladoria Geral do Estado. **Manual de Auditoria**. João Pessoa: CGE-PB, 2023. Disponível em: <https://paraiba.pb.gov.br/diretas/controladoria-geral-do-estado/arquivos/ManualdeAuditoriaCGE.pdf>. Acesso em: 07 maio 2024.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto Estadual nº 56.703, de 28 de outubro de 2022. **Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Estado do Rio Grande do Sul de que tratam o art. 76 da Constituição Estadual e a Lei Complementar nº 13.451, de 26 de abril de 2010**. Disponível em: <https://sincage.sefaz.rs.gov.br/documento-completo/aa7be7fa-117d-4863-b82a-ec0c9299a416>. Acesso em: 13 fev. 2025.

_____. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. **Manual de Auditoria - Políticas e Procedimentos (Versão 1.0)**. Porto Alegre: CAGE, 2020.

_____. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Instrução Normativa CAGE nº 6, de 31 de outubro de 2022. **Dispõe sobre os documentos oficiais da CAGE em consonância com o Decreto nº 56.703, de 28 de outubro de 2022**. Disponível em: <https://sincage.sefaz.rs.gov.br/documento-completo/387f2fac-6477-4a6b-9675-af34418b9b7c>. Acesso em: 03 jun. 2024.

_____. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Portaria CAGE nº 18, de 6 de junho de 2023. **Aprova o Código de Conduta Ética dos agentes públicos da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado**. Disponível em: <https://sincage.sefaz.rs.gov.br/documento-completo/b041f58d-a91f-46d3-35af-08db77359c15>. Acesso em: 03 jun. 2024.

_____. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Instrução Normativa CAGE nº 6, de 14 de julho de 2023. **Estabelece os procedimentos a serem observados no tratamento de denúncias encaminhadas por cidadãos à Contadoria e Auditoria Geral do Estado por meio da Plataforma Fala.BR e dá outras providências**. Disponível em: <https://sincage.sefaz.rs.gov.br/documento-completo/1e1a7d39-0d51-46b0-5b8b-08db86b962d3>. Acesso em: 20 jul. 2024.

_____. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Instrução Normativa CAGE nº 7, de 11 de outubro de 2023. **Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria e sobre o Relatório Anual de Auditoria da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado**. Disponível em: <https://sincage.sefaz.rs.gov.br/documento-completo/dbb3c377-e05c-4fe0-4127-08dbce3c9ab8>. Acesso em: 14 maio 2024.

_____. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Portaria CAGE nº 3, de 31 de janeiro de 2024. **Insero o art. 22 ao Anexo da Portaria nº 29, de outubro de 2023, Estatuto de Auditoria da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado.** Disponível em: <https://sincage.sefaz.rs.gov.br/documento-completo/14c04107-44b6-4b08-0f3a-08dc263d86d2>. Acesso em: 10 maio 2024.

_____. Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Portaria CAGE nº 31, de 13 de novembro de 2024. **Institui a sistemática de qualificação, quantificação e registro dos benefícios gerados pela atuação da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado - CAGE, órgão central do Sistema de Controle Interno do Estado do Rio Grande do Sul.** Disponível em: <https://sincage.sefaz.rs.gov.br/documento-completo/4c077939-75ed-478d-ef07-08dcfdc81b3f>. Acesso em: 23 nov. 2024.

SANT'ANNA, Diocésio. **Consultoria em Auditoria Governamental: o que é - para que serve - como fazer.** 2ª ed. - Belo Horizonte: Fórum, 2023.

SANTOS, Paulo Ricardo Martins Ricarte dos. **Planejamento de auditoria baseado em riscos: Proposta de aplicação da metodologia de planejamento de auditoria baseada em riscos na seleção de objetos de auditoria relacionados à mobilidade urbana.** Instituto Serzedello Corrêa. Brasília. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Instituto Serzedello Corrêa como requisito parcial para a obtenção do grau de especialista em Auditoria do Setor Público. Disponível em: <https://www.redecontrole.gov.br/biblioteca-digital/planejamento-de-auditoria-baseado-em-riscos-proposta-de-aplicacao-da-metodologia-de-planejamento-de-auditoria-baseada-em-riscos-na-selecao-de-objetos-de-auditoria-relacionados-a-mobilidade-urbana.htm>. Acesso em: 24 jul. 2024.

SÃO PAULO. Controladoria Geral do Estado. **Roteiro para Elaboração de Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos.** São Paulo: CGE-SP, 2023. Disponível em: https://www.controladoriageral.sp.gov.br/wp-content/uploads/sites/2/2023/07/CGE_Roteiro_para_Elaboracao_de_Plano_de_Auditoria_Interna_Baseada_em_Riscos_versao_final_29.06.2023.pdf. Acesso em: 10 jul. 2024.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **IPPF - Guia Prático: Programa de Avaliação de Qualidade e Melhoria.** Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil. São Paulo, 2012. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/programadeavali-ippf-00000001-24012018103926.pdf>. Acesso em: 07 jun. 2024.

_____. **Guia Prático - Planejamento do Trabalho: Estabelecendo Objetivos e Escopo.** Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil. São Paulo, 2017. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/pgplanejamentod-ippf-00000001-24012018104408.pdf>. Acesso em: 16 maio 2024.

_____. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.** Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil. São Paulo, 2017. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/livreto-ippf-vs-ippf-00000010-01102019105200.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2024.

_____. **Orientações de Implantação.** Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil. São Paulo, 2019. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/2019orientacoes-ippf-00000013-07042020104945.pdf>. Acesso em: 07 abr. 2024.

_____. **Normas Globais de Auditoria Interna**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil. São Paulo, 2024. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbiload/upl/editorHTML/uploadDireto/globalinternala-editorHTML-00000008-07052024134230.pdf>. Acesso em: 03 jun. 2024.



MANUAL DE AUDITORIA DA CAGE

