

MANUAL DE AUDITORIA AUDIN-MPU



MANUAL DE AUDITORIA AUDIN-MPU

**BRASÍLIA – DF
2020**



MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO
AUDITORIA INTERNA
SGAS 604, Lote 23, 2º pavimento. Avenida L2 Sul, Brasília-DF
CEP: 70.200-640

Procurador-Geral da República
Antônio Augusto Brandão de Aras

Auditor-Chefe
Ronaldo da Silva Pereira

Auditor-Chefe Adjunto
Eduardo de Seixas Scozziero

Chefe de Gabinete
André Felipe Flores da Silva

Diretoria de Auditoria de Gestão Administrativa
Michel Ângelo Vieira Ocké

Diretoria de Auditoria de Governança Institucional
Helbert Soares Bento

Diretoria de Auditoria de Pessoal
Marília de Oliveira Telles

Diretoria de Auditoria de Infraestrutura
Josi Brandão Silva

Elaboração
Josi Brandão Silva

Revisão
Eduardo de Seixas Scozziero
Yara Yamaguchi de Paiva
André Felipe Flores da Silva
Kamilla Turnes Lemos



MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO
AUDITORIA INTERNA
SGAS 604, Lote 23, 2º pavimento. Avenida L2 Sul, Brasília-DF
CEP: 70.200-640

Negócio

Controle interno da gestão dos recursos públicos destinados ao Ministério Público da União.

Missão

Fiscalizar a aplicação dos recursos públicos e contribuir para o aperfeiçoamento da gestão, em benefício da sociedade.

Visão

Ser reconhecido como Órgão de excelência no controle interno e que contribui efetivamente para o aperfeiçoamento da gestão das Unidades do Ministério Público da União.

Valores

Independência, ética, justiça, efetividade, respeito e profissionalismo.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	4
2. GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA	4
2.1. ATRIBUIÇÕES DO RESPONSÁVEL PELA AUDIN-MPU.....	4
2.1.1. ATRIBUIÇÕES RELATIVAS À GESTÃO DE RECURSOS	6
2.2. ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES DA AUDITORIA	6
2.2.1. SUPERVISOR DO TRABALHO (Diretor)	6
2.2.2. COORDENADOR DE EQUIPE (Chefe de divisão)	8
2.2.3. AUDITORES INTERNOS	9
2.3. PARTICIPAÇÃO DE PROFISSIONAIS EXTERNOS À AUDIN-MPU	9
2.3.1. COLABORAÇÃO DE ESPECIALISTAS EXTERNOS À AUDIN-MPU.....	10
2.4. GERENCIAMENTO DE SITUAÇÕES QUE PODEM AFETAR A OBJETIVIDADE	12
2.4.1. SITUAÇÕES COMUNS DE AMEAÇA À OBJETIVIDADE	12
2.4.2. MEDIDAS QUE PODEM REDUZIR AS AMEAÇAS À OBJETIVIDADE	14
2.5. GESTÃO E MELHORIA DA QUALIDADE	14
3. PLANEJAMENTO DA AUDITORIA	15
3.1. FORMALIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA	15
3.1.1. DOCUMENTO DE APRESENTAÇÃO DA EQUIPE	15
3.1.2. REUNIÃO DE ABERTURA	16
3.1.3. SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA	17
3.2. PLANEJAMENTO	18
3.2.1. ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DE AUDITORIA.....	18
3.2.2. OBJETIVOS E ESCOPO DO TRABALHO DE AUDITORIA	21
3.2.3. ELABORAÇÃO DO PROGRAMA DE TRABALHO (Matriz de planejamento)	32
3.2.4. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	33
3.2.5. ALOCAÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA	47
4. EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA	48
4.1. COMUNICAÇÃO COM A UNIDADE AUDITADA DURANTE A EXECUÇÃO.....	48
4.1.1. NOTA DE AUDITORIA	49
4.1.2. REUNIÃO PARA APRESENTAÇÃO DOS ACHADOS E DISCUSSÃO DAS POSSÍVEIS SOLUÇÕES	50

4.2. COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	51
4.3. EVIDÊNCIAS.....	52
4.3.1. ATRIBUTOS DAS EVIDÊNCIAS.....	53
4.3.2. NATUREZA DAS EVIDÊNCIAS	54
4.3.3. FONTES DE INFORMAÇÃO.....	55
4.3.4. GRAU DE PERSUASÃO DAS EVIDÊNCIAS	56
4.4. ACHADO DE AUDITORIA (OU OBSERVAÇÕES).....	56
4.4.1. REQUISITOS BÁSICOS.....	57
4.4.2. COMPONENTES.....	58
4.4.3. DOCUMENTO AUXILIAR PARA A ESTRUTURAÇÃO DOS ACHADOS.....	59
4.5. MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE AUDITADA (OU RESPOSTAS DA UNIDADE AUDITADA)	60
4.6. RECOMENDAÇÕES	60
4.6.1. CARACTERÍSTICAS DESEJÁVEIS DAS RECOMENDAÇÕES.....	61
4.7. PAPÉIS DE TRABALHO	62
4.7.1. ELABORAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO	63
4.7.2. ATRIBUTOS.....	63
4.7.3. CLASSIFICAÇÃO	64
4.7.4. ESTRUTURA, ORGANIZAÇÃO E ARMAZENAMENTO DOS PAPÉIS DE TRABALHO ..	65
4.7.5. POLÍTICA DE ACESSO AOS PAPÉIS DE TRABALHO	68
4.7.6. RETENÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO	68
5. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS	68
6. MONITORAMENTO.....	69

1. INTRODUÇÃO

A Auditoria Interna, conforme conceituação do Instituto de Auditores Internos (IIA), tem por finalidade desenvolver um plano de ação que auxilie a organização a alcançar seus objetivos adotando uma abordagem sistêmica e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos com o objetivo de adicionar valor e melhorar as operações e resultados de uma organização.

Este Manual foi criado com intuito de se lograr êxito nessa nobre missão de agregar valor à instituição, bem como, de sistematizar, aperfeiçoar e padronizar o trabalho de auditoria. O instrumento em tela foi inspirado, em grande parte, pelo Manual de Orientações Técnicas da CGU, pelo *framework* de avaliação de controle internos e pelo *framework* de Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada, ambos, do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO).

O COSO é formado por diversos órgãos americanos, sendo eles o AAA (*American Accounting Association*), AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), FEI (*Financial Executives International*), IIA (*Institute of Internal Auditors*) e IMA (*Institute of Management Accountants*). As publicações dessa organização têm desempenhado um papel extremamente importante no progresso das auditorias internas e externas.

Ademais, o documento reflete a evolução dos métodos e técnicas empregados pela Audin-MPU, por meio da acumulação de experiência na execução de auditorias, e consideração das melhores práticas nacionais internacionais sobre o tema.

2. GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA

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

Para que alcance essas finalidades, faz-se necessário que a Audin-MPU gerencie de forma eficaz tanto as atividades de auditoria quanto os auditores internos, os quais, por sua vez, também devem assumir suas responsabilidades nesse processo.

2.1. ATRIBUIÇÕES DO RESPONSÁVEL PELA AUDIN-MPU

A Audin-MPU é dirigida pelo Auditor-Chefe, a quem incumbe planejar, dirigir, coordenar, orientar, acompanhar e avaliar a execução das atividades das unidades que integram a Auditoria Interna do Ministério Público da União. O Auditor-Chefe Adjunto exercerá, em competência concorrente, as atribuições conferidas ao Auditor-Chefe.

Além de administrar a Audin-MPU, de forma que essa unidade alcance sua finalidade, atenda aos normativos e que os auditores internos atuem em conformidade com os princípios e requisitos éticos, são atribuições do Auditor-Chefe, em relação à atividade de auditoria Interna:

Atribuições gerais:

- a) compartilhar informações e coordenar as atividades da unidade com outras instâncias prestadoras de serviços de auditoria;
- b) avaliar a aceitação de trabalhos de consultoria, bem como se os resultados desses contribuirão para a melhoria dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada;
- c) liderar a gestão da qualidade no âmbito da Audin-MPU;
- d) comunicar à alta administração:
 - o desempenho da atividade de auditoria interna;
 - os resultados do PGMQ (Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade);
 - os casos de não conformidade com o Referencial Técnico, que impactem o escopo geral ou a operação da atividade de auditoria interna (nesse caso deve comunicar também à respectiva unidade responsável pela supervisão técnica).
- e) definir procedimentos relativos à estrutura e à organização, bem como a política de armazenamento de papéis de trabalho, preferencialmente em meio digital;
- f) comunicar a informação correta a todas as partes que tenham recebido comunicação final, emitida pela Audin-MPU, que contenha erro ou omissão significativa, e providenciar para que a versão anteriormente publicada seja atualizada;
- g) discutir com a alta administração os casos em que a Audin-MPU concluir que a Unidade Auditada aceitou um nível de risco que pode ser inaceitável para o Ramo ou para o MPU;
- h) gerenciar as ameaças à autonomia técnica e à objetividade.

Atribuições relativas à supervisão:

- a) supervisionar os trabalhos, podendo delegar atos, processos, procedimentos, rotinas e demais tarefas sem prejuízo de sua responsabilidade;
- b) estabelecer políticas e procedimentos destinados a assegurar que a supervisão seja realizada e documentada, em todas as etapas dos trabalhos, com a finalidade de assegurar o atingimento dos objetivos, a qualidade dos produtos e a consistência das opiniões emitidas;
- c) decidir sobre o atendimento, ou não, dos requisitos básicos necessários à constituição dos achados de auditoria, conforme detalhamento em seção própria;
- d) responsabilizar-se pela assinatura de documentos endereçados a membros e às unidades centrais (PGR, PGT, PGJM e PGJ).

2.1.1. ATRIBUIÇÕES RELATIVAS À GESTÃO DE RECURSOS

Cabe ao Auditor-Chefe estabelecer um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da auditoria e zelar pela adequação e disponibilidade dos recursos necessários (humanos, financeiros, materiais e tecnológicos) para o cumprimento do Plano de Auditoria Interna. Para isso, deve:

- a) aprovar a designação, para cada trabalho, de equipe composta por auditores internos que possuam, coletivamente, a proficiência necessária para realizar a auditoria com êxito;
- b) identificar deficiências e lacunas e buscar supri-las por meio de ações como:
 - treinamento, capacitação e participação em conferências e seminários, tendo em vista o desenvolvimento profissional e a atualização de conhecimentos dos auditores;
 - estímulo ao desenvolvimento de capacidade crítica pela equipe, com vistas a que o corpo técnico seja capaz de identificar fragilidades nas competências instaladas e propor soluções para suprir as possíveis lacunas existentes;
 - solicitação, quando necessário, de opinião técnica especializada por meio de prestadores de serviços externos à Audin-MPU, conforme seção 1.3.2.

Para garantir que os recursos sejam bem utilizados, o Auditor-Chefe, deverá:

- a) aprovar data de início e data de término de cada trabalho de auditoria;
- b) alocar a força de trabalho com base na necessidade, conhecimento, habilidades e competências dos auditores disponíveis;
- c) decidir, juntamente com o supervisor e coordenador da auditoria, com base na necessidade de expectativa de controle e de melhor aproveitamento do trabalho, sobre se haverá visita *in loco* a unidade a ser auditada;
- d) providenciar os recursos tecnológicos disponíveis e os necessários para realização das auditorias;
- e) verificar e decidir sobre situações que possam comprometer a objetividade dos auditores;
- f) providenciar orçamento suficiente para a realização dos trabalhos *in loco* (diárias e passagens).

2.2. ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES DA AUDITORIA

2.2.1. SUPERVISOR DO TRABALHO (Diretor)

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

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

Atribuições relativas à função de supervisor:

- a) aprovar o programa de trabalho e autorizar eventuais alterações, caso haja impacto na data final de início ou final de auditoria, a alteração carece de autorização do Auditor-Chefe pois tais datas devem constar no PAINT;
- b) garantir o cumprimento do programa de trabalho e o alcance dos objetivos;
- c) aprovar a definição da equipe de auditoria, de forma a garantir a proficiência coletiva;
- d) aprovar a indicação do coordenador de equipe, quando esse não for o chefe de divisão;
- e) aprovar cronograma para o trabalho de auditoria e zelar pelo seu cumprimento;
- f) garantir que a auditoria seja realizada de acordo com as normas e práticas de auditoria aplicáveis;
- g) definir, juntamente com a equipe de auditoria, o objetivo e escopo dos trabalhos na matriz de riscos e controles;
- h) interagir com a equipe e instruí-la, durante todo o trabalho de auditoria, inclusive na fase de planejamento, promovendo oportunidades de desenvolvimento dos auditores;
- i) promover a interação entre as diversas equipes de auditoria, buscando harmonia e uniformidade dos trabalhos desempenhados com as diretrizes e orientações já estabelecidas no âmbito da Audin-MPU;
- j) analisar, juntamente com a equipe, a matriz de achados e verificar se os achados atendem aos requisitos básico necessários;
- k) sempre que possível, conduzir as reuniões de abertura e as que tenham como finalidade discutir os achados e as possíveis soluções com os representantes da Unidade Auditada;
- l) manter a confidencialidade e a segurança de informações, dados, documentos e registros;
- m) garantir que haja evidências da realização do trabalho de supervisão;
- n) assegurar a qualidade dos produtos e das comunicações e, se necessário, solicitar aos auditores evidências adicionais ou esclarecimentos.

2.2.2. COORDENADOR DE EQUIPE (Chefe de divisão)

O coordenador de equipe, no âmbito da Audin-MPU, será, preferencialmente, o chefe de divisão. Em situações excepcionais admite-se a indicação de auditor que possua perfil e competência profissional mais adequados para o desempenho da função de coordenador de equipe, considerada as peculiaridades dos trabalhos a serem desenvolvidos e o objeto a ser auditado.

As atribuições relativas à função de coordenador dos trabalhos compreendem, além daquelas relativas aos auditores internos:

- a) estima e aloca o quantitativo de horas disponíveis (considerando afastamentos, férias, licenças, treinamentos etc.);
- b) elaborar cronograma de trabalho e zelar pelo cumprimento;
- c) definir a complexidade das tarefas a serem executadas;
- d) o período estimado para a realização de cada etapa;
- e) conduzir a elaboração do programa de trabalho, promovendo a participação e a interação da equipe de auditoria e, quando necessário, apresentar sugestões de alterações do planejamento ao supervisor;
- f) liderar a execução do trabalho, de forma a garantir o cumprimento do planejamento;
- g) manter, auxiliar e facilitar a interlocução com a Unidade Auditada, e atender aos seus servidores e dirigentes, sobretudo para esclarecer o conteúdo de documentos emitidos durante o trabalho de auditoria;
- h) assegurar-se de que os documentos de comunicação da Audin-MPU com a Unidade Auditada atendam aos parâmetros contidos neste documento e nos demais normativos aplicáveis;
- i) acompanhar os integrantes da equipe de auditoria na aplicação de testes que demandem interação com os gestores ou servidores da Unidade Auditada, tais como entrevistas ou aplicações de questionários;
- j) confirmar se as evidências suportam os achados, as conclusões e as recomendações elaboradas pela equipe;
- k) revisar os papéis de trabalho e certificar-se de que foram devidamente elaborados e de que sustentam os achados e as conclusões alcançadas pela equipe;
- l) garantir que haja evidências da realização do trabalho de revisão;
- m) solicitar a intervenção do supervisor sempre que esta seja necessária para assegurar o cumprimento das normas, das orientações, a segurança da equipe e a solução de eventuais conflitos.

2.2.3. AUDITORES INTERNOS

As atribuições dos auditores internos:

- a) executar todos os trabalhos de acordo com as normas e práticas de auditoria aplicáveis;
- b) observar as orientações do supervisor e do coordenador de equipe;
- c) auxiliar a elaboração do cronograma para o trabalho de auditoria, em conjunto com o coordenador;
- d) elaborar, sob a orientação do coordenador, programa de trabalho;
- e) executar as atividades de acordo com o planejamento realizado;
- f) coletar e analisar informações relevantes e precisas por meio de procedimentos e técnicas de auditoria apropriados;
- g) elaborar os documentos de comunicação com a Unidade Auditada e submetê-los à avaliação do coordenador de equipe;
- h) assegurar a suficiência e a adequação das evidências de auditoria para apoiar achados, recomendações e conclusões da auditoria;
- i) registrar as atividades realizadas em papéis de trabalho, conforme políticas e orientações estabelecidas pela Audin-MPU;
- j) manter a confidencialidade e a segurança de informações, dados, documentos e registros;
- k) comunicar quaisquer achados com alto nível de criticidade, relevância, ou potencialmente significativo ao coordenador ou ao supervisor do trabalho em tempo hábil;
- l) quando houver limitação do trabalho, comunicar o fato, de imediato, ao coordenador ou ao supervisor do trabalho. Pode caracterizar limitação ao trabalho de auditoria se após a terceira solicitação de auditoria não houver resposta a contento ou outra situação excepcional.

2.3. PARTICIPAÇÃO DE PROFISSIONAIS EXTERNOS À AUDIN-MPU

Os trabalhos de auditoria são realizados pelos auditores da Audin-MPU, no entanto, para certificar que estejam presentes as competências coletivas da equipe necessárias à realização dos trabalhos com nível razoável de asseguarção, para promover o aprendizado e a troca de experiências capazes de proporcionar o fortalecimento recíproco entre os Ramos do MPU, o Auditor-Chefe poderá contar com a participação de profissionais externos à Audin-MPU.

Essa participação poderá ocorrer das seguintes formas:

- a) equipe composta por auditores e servidores de outras unidades;

- b) equipe composta por auditores de órgãos de controle externo ou interno de outras esferas governamentais;
- c) solicitação de opinião técnica especializada de prestadores de serviços externos à Audin-MPU;
- d) contratação de empresa privada de auditoria, quando comprovada, principalmente pela especialidade do objeto, a impossibilidade de execução dos trabalhos de auditoria diretamente pela Audin-MPU;
- e) em todos os casos a colaboração de especialistas/empresas deve seguir os critérios estabelecidos na seção 1.3.1.

2.3.1. COLABORAÇÃO DE ESPECIALISTAS EXTERNOS À AUDIN-MPU

Um prestador de serviços externo é um profissional ou organização que detenha conhecimento, habilidade e experiência em algum tema específico, necessário para o desenvolvimento de trabalho de auditoria, tais como:

- a) avaliações de ativos, como imóveis, investimentos complexos, joias, pedras preciosas, obras de arte;
- b) cálculos atuariais;
- c) avaliação de situações que envolvam fraude e segurança;
- d) interpretação de requisitos legais, regulatórios ou técnicos;
- e) mensuração de trabalho concluído e a ser concluído de contratos em andamento;
- f) avaliações relacionadas à tecnologia da informação;
- g) avaliações relacionadas às questões da área de saúde.

São exemplos de colaboradores externos: servidores das áreas especializadas que atuam em ramo diferente do ramo auditado; advogados; atuários; engenheiros; especialistas ambientais; especialistas em segurança; estatísticos; geólogos; investigadores de fraudes; profissionais da área de tecnologia da informação; médico auditores e empresas prestadoras de serviço nessas áreas.

Nas atividades de auditoria interna do MPU, esses especialistas podem ser oriundos:

- a) de outro Ramo que não o Ramo auditado. É possível convidar um profissional da área de tecnologia da informação do MPT, por exemplo, para apoiar um trabalho de auditoria a ser realizado no MPF;
- b) de outros órgãos ou entidades públicas. Tendo em vista a necessidade de racionalização de recursos públicos, a utilização de prestadores de órgãos ou de entidades públicas deve ser a opção preferencial. Neste caso, a Audin-MPU contatará os responsáveis por essas organizações e estabelecerá formalmente a parceria necessária;

c) da esfera privada. Nas situações em que houver a impossibilidade de estabelecimento de parcerias na esfera pública, podem ser utilizados, como colaboradores, especialistas da esfera privada. Nesses casos, a Audin-MPU observará as regras próprias de licitação e contratos.

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

- a) certificação, formação, licença profissional e/ou outro reconhecimento de sua competência no tema que será objeto de seus serviços;
- b) formação acadêmica e capacidade técnica relacionados com o tema em questão;
- c) experiência no tipo de trabalho a ser realizado;
- d) filiação a organização profissional apropriada e adesão ao código de ética daquela organização, se for caso;
- e) reputação, que pode ser confirmada mediante contato com terceiros ou outro meio fidedigno, quando for o caso.

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

- a) compensações, incentivos ou punições que possa vir a receber;
- b) interesses financeiros;
- c) relação pessoal ou profissional com servidores/terceirizados, setores do órgão ou entidade auditada ou interesse no objeto do trabalho que prejudiquem a objetividade¹ e outros serviços que o especialista possa estar prestando à mesma organização incompatíveis com aquele que desenvolverá no âmbito do trabalho de auditoria.

A responsabilidade dos auditores em relação ao trabalho não é reduzida pela colaboração de prestadores de serviços externos. Os cuidados que devem ser adotados antes de se aceitar a opinião do especialista devem ser tanto maiores quanto maiores forem o risco ou a significância do objeto avaliado.

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

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

¹ Por esse motivo, a consulta a especialista da própria organização deve ser sempre avaliada cuidadosamente.

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

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

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

Antes de iniciar o trabalho, é importante que a Audin-MPU obtenha do colaborador externo autorização para utilizar e divulgar a sua opinião. Caso seja necessária a contratação de empresa de auditoria, devem ser adotados, no que couber, os mesmos preceitos indicados nesta seção para a contratação de especialistas.

2.4. GERENCIAMENTO DE SITUAÇÕES QUE PODEM AFETAR A OBJETIVIDADE

As situações que podem prejudicar a objetividade devem ser gerenciadas tanto no nível organizacional quanto no nível individual. Devem, portanto, ser consideradas e avaliadas pelas instâncias gerenciais da Audin-MPU e pelos próprios auditores.

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

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

2.4.1. SITUAÇÕES COMUNS DE AMEAÇA À OBJETIVIDADE

As situações mais comuns de ameaça à objetividade do trabalho do auditor, a título de exemplo, e sem que se esgotem as possibilidades existentes, são as seguintes:

Pressão externa: algumas vezes o auditor pode perceber uma excessiva expectativa em relação aos seus achados: ora para que realize grandes descobertas, ora para que não se detenha sobre itens suspeitos. Outras vezes a expectativa é de que realize as tarefas exatamente da mesma forma como sempre foram feitas antes, sem quaisquer inovações. Essa

expectativa pode provir de auditores externos, de reguladores, da própria Unidade Auditada ou, por vezes, dos próprios componentes da equipe de auditoria.

Interesse econômico no desempenho da organização: os auditores podem ter receio de que achados significantes, como a descoberta de atos ilegais, possam prejudicar o futuro da organização e, portanto, os seus próprios interesses como servidores, ou outros interesses financeiros, como é o caso dos auditores que ocupam cargos e funções comissionadas.

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

Relacionamento pessoal: os auditores internos a serem designados não devem ter vínculos de amizade íntima ou de parentesco (parentes em linha reta, colateral ou por afinidade, até o terceiro grau) com o responsável ou com algum servidor que atue diretamente com o objeto da auditoria. Em situações como essa, os auditores podem se sentir tentados a diminuir a um nível não aceitável o rigor com procedimentos, testes, análises e conclusões,

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

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

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

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

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

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

2.4.2. MEDIDAS QUE PODEM REDUZIR AS AMEAÇAS À OBJETIVIDADE

De acordo com o Referencial Técnico da Audin-MPU, para evitar a ameaça decorrente de envolvimento anterior com o objeto de auditoria, de relacionamento pessoal e de familiaridade, é necessário que os auditores não participem de trabalhos nessas atividades por um período mínimo de 12 meses após o término do vínculo.

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

- a) promoção de ambiente em que o pensamento objetivo seja valorizado, e as inclinações e preconceitos sejam desaprovados, com possível impacto em avaliações e promoções;
- b) inclusão de membro na equipe com ponto de vista diferente dos demais;
- c) estabelecimento de rodízio dos auditores e dos supervisores de trabalho em relação aos objetos a serem auditados. Nesse caso, é importante não confundir o objeto auditado com a Unidade Auditada, pois esta pode possuir uma ampla gama de objetos de auditoria. O rodízio deve ser estabelecido da seguinte forma: prazo máximo de permanência (auditando um mesmo objeto na mesma unidade) será de três anos consecutivos e/ou cinco alternados e prazo mínimo de quarentena (afastamento) 12 meses.
- d) treinamento sobre métodos, abordagens e ameaças à objetividade;
- e) supervisão próxima e atuante;
- f) revisão cuidadosa dos trabalhos;
- g) avaliação de qualidade.

É, pois, fundamental que, não apenas o responsável pela Audin-MPU, mas todos os auditores internos sejam capazes de identificar as situações aqui descritas, em trabalhos de qualquer natureza, e busquem adotar providências para minimizar seus efeitos.

2.5. GESTÃO E MELHORIA DA QUALIDADE

A Unidade de Auditoria Interna deve instituir formalmente e manter um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) com o objetivo de promover a avaliação e a melhoria contínua dos processos de trabalho, dos produtos emitidos e da eficácia e da eficiência da atividade de auditoria interna.

3. PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

Os trabalhos serão desenvolvidos conforme definição no Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, que deverá ser normatizado em documento próprio.

3.1. FORMALIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA

Antes de ser iniciado, o trabalho de auditoria deve ser formalizado internamente por meio de Ordem de Serviço, expedida pelo responsável pela diretoria. Esse documento será utilizado para autuação do PGEA da Auditoria no qual também constará também ofício de apresentação, solicitações de auditorias, e-mails de comunicação com a unidade, matriz de riscos e controles, matriz de planejamento, notas de auditoria, relatório de auditoria e outros documentos que o auditor entender pertinente. Toda a documentação pode ser carregada no Único ao final da revisão do relatório no âmbito da diretoria ou ao longo da produção, conforme, definição do Diretor.

A Ordem de Serviço deve trazer a síntese das principais diretrizes e informações acerca do trabalho e pode ser produzido antes mesmo da elaboração do programa de trabalho, que traz informações mais completas sobre a atividade que será desenvolvida.

O modelo está definido no Apêndice - A Ordem de Serviço.

Quanto ao conteúdo, devem constar as seguintes informações:

- a) o tipo de trabalho a ser realizado;
- b) a Unidade Auditada;
- c) o objeto da auditoria;
- d) o objetivo estabelecido no Plano Anual de Auditoria Interna;
- e) o prazo previsto para desenvolvimento das atividades;
- f) os auditores que comporão a equipe de auditoria, o responsável pela supervisão e o responsável pela coordenação do trabalho.

Essa formalização visa à organização interna e tem como destinatários os auditores. Há, entretanto, a necessidade de que o trabalho seja comunicado formalmente também à Unidade Auditada, o que deve ocorrer tão logo a Audin-MPU tenha clareza sobre as diretrizes do trabalho e haja a necessidade de maior interação com os responsáveis pelo objeto da auditoria.

3.1.1. DOCUMENTO DE APRESENTAÇÃO DA EQUIPE

É desejável que, na reunião de abertura ou antes, seja entregue ao dirigente máximo da Unidade Auditada documento que comunique formalmente os assuntos a serem tratados. Esse documento deve também apresentar a equipe designada para a realização da auditoria, indicando os responsáveis pela sua coordenação e pela sua supervisão e informar o período total de realização do trabalho, o seu objetivo e o escopo.

Adicionalmente, pode abordar os seguintes aspectos:

- a) previsão legal e/ou normativa para a realização do trabalho;
- b) necessidade de adoção, por parte da Unidade Auditada, das seguintes medidas:
 - disponibilização de recursos e/ou apoio logístico adequado, tais como sala reservada e segura, computadores e acesso à internet, quando necessários;
 - disponibilização de senhas de acesso aos sistemas corporativos da Unidade Auditada, quando necessários;
 - designação de um interlocutor que possua conhecimento das subunidades da Unidade Auditada.

O Apêndice B disponibiliza um modelo de documento de apresentação da equipe, esse documento será assinado pelo Auditor Chefe.

3.1.2. REUNIÃO DE ABERTURA

Essa reunião tem por finalidade comunicar aos representantes da Unidade Auditada que o trabalho de auditoria foi iniciado, bem como apresentar as principais informações acerca da sua execução.

A reunião deve contar, sempre que possível, com a participação do dirigente máximo da Unidade Auditada, e ser conduzida pelo supervisor da auditoria, podendo haver delegação desta atribuição.

Como pauta mínima para a reunião de abertura, sugere-se:

- a) comunicação do tipo de auditoria e do objetivo geral do trabalho;
- b) apresentação do cronograma, incluindo prazos previstos para trabalho de campo (se houver), relatoria e datas prováveis das reuniões com a Unidade Auditada;
- c) apresentação da equipe de auditoria, inclusive indicando quem exercerá o papel de supervisor e de coordenador de equipe;
- d) identificação de representante da Unidade Auditada que possa atuar como interlocutor da equipe de auditoria;
- e) definição dos recursos e da estrutura necessários para os trabalhos de campo, tais como disponibilização de espaço físico e de equipamentos, se for o caso;
- f) tratativas sobre acesso a instalações físicas, documentos e informações, inclusive quando houver dados sigilosos;
- g) exposição da dinâmica da auditoria, se o auditado não tiver familiaridade com esse processo;
- h) indicação da forma de comunicação dos resultados;
- i) indicação das responsabilidades do auditado;

j) exposição, por parte dos representantes da Unidade Auditada, caso queiram, de possíveis sugestões para o escopo da auditoria ou de quaisquer preocupações ou dúvidas sobre o trabalho.

3.1.3. SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA

Constitui documento utilizado pela Audin-MPU para solicitar à Unidade Auditada a apresentação de documentos, de informações e de esclarecimentos. Pode ser emitido antes, durante e depois do desenvolvimento dos trabalhos de campo.

A Solicitação de Auditoria (SA) deve ser enviada ao dirigente máximo da Unidade Auditada ou a outra autoridade competente. Quando a solicitação for direcionada a membros ou secretário/diretores da PGR, PGT, PGJM ou PJM será assinada pelo Auditor Chefe, nos outros casos pelo Diretor de Auditoria.

Nos casos em que a solicitação não puder ser encaminhada pelo Único, esta deverá ser cadastrada no sistema e enviada por e-mail. O e-mail de encaminhamento deve ser cadastrado no único também.

Deve ser estabelecido prazo para atendimento das solicitações. Esse prazo deve levar em consideração o volume de informações requeridas, de modo que o tempo seja suficiente para a Unidade Auditada providenciar o solicitado e para que os auditores tenham tempo para realizar posteriormente suas análises. É possível defini-lo em comum acordo com a Unidade Auditada, desde que o cronograma de realização dos trabalhos de auditoria não seja prejudicado.

Além do prazo para atendimento e do conteúdo específico a ser solicitado, algumas informações podem ser inseridas na SA para que as respostas por parte da Unidade Auditada sejam melhor elaboradas e, conseqüentemente, mais úteis para a auditoria:

- a) base normativa e/ou legal que ampara a solicitação de documentos e de informações;
- b) definição do formato em que os dados deverão ser encaminhados: se por meio físico (impresso), ou em meio eletrônico (e-mail, CD-ROM, pen-drive, sistema, entre outros);
- c) orientações sobre a necessidade de identificação dos responsáveis e da fonte da informação, e sobre a necessidade de que os documentos enviados à equipe de auditoria estejam datados e assinados;
- d) necessidade de a Unidade Auditada comunicar à equipe, no prazo estabelecido na SA, as situações em que as informações/documentos solicitados estiverem total ou parcialmente indisponíveis.

Sempre que possível, a equipe de auditoria deve manter contato presencial, ou por meio de videoconferência, com os servidores diretamente envolvidos no atendimento à SA emitida para prestar esclarecimentos sobre o seu conteúdo.

Nos casos de não atendimento parcial ou integral da solicitação, a equipe de auditoria poderá adotar algumas das medidas a seguir:

- a) reiterar a SA e estabelecer um novo prazo para seu atendimento;
- b) solicitar que o supervisor ou o responsável pela Audin-MPU atue na sensibilização dos representantes da Unidade Auditada, especialmente nos casos de atraso no atendimento que possam prejudicar o desenvolvimento dos trabalhos.

Todos os documentos, informações e esclarecimentos encaminhados pela Unidade Auditada e que sejam relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados do trabalho de auditoria devem compor os papéis de trabalho da auditoria, conforme especificado na seção 3.7 deste Manual.

O Apêndice C disponibiliza um **exemplo** de Solicitação de Auditoria.

3.2. PLANEJAMENTO

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

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

Para que se realize adequadamente essa etapa devem ser consideradas, entre outras, as atividades descritas a seguir:

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

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

3.2.1. ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DE AUDITORIA

A análise preliminar do objeto constitui uma etapa fundamental dos trabalhos de auditoria. É necessária para ajudar os auditores obter uma compreensão suficiente do objeto de auditoria e para que se estabeleçam de forma mais clara os objetivos, o escopo do trabalho, os exames a serem realizados e os recursos necessários para a realização da auditoria.

A etapa normalmente começa com uma análise do Plano Anual de Auditoria Interna, para que a equipe obtenha o entendimento do contexto do trabalho selecionado e do motivo pelo qual ele foi incluído no plano. Devem ser considerados também os aspectos relevantes coletados durante o entendimento da Unidade Auditada que impactam no objeto de auditoria, especialmente:

- a) os objetivos e estratégias da Unidade Auditada e os meios pelos quais ela monitora o seu desempenho (é suficiente inserir o link do planejamento estratégico da unidade);
- b) os riscos significativos a que a Unidade Auditada está exposta e as medidas de controle a eles relacionadas (definidos pela estrutura organizacional competente, conforme a política de gestão de riscos da organização, se houver);
- c) os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada.

Posteriormente, a equipe realiza o levantamento de outras informações, como as seguintes:

- a) objetivos e riscos associados ao objeto de auditoria (definidos pela estrutura organizacional competente, conforme a política de gestão de riscos do Ramo) e os controles internos associados a esses riscos, se houver;
- b) apetite a risco da organização em relação aos riscos associados ao objeto da auditoria (definido pela estrutura organizacional competente, conforme a política de gestão de riscos do Ramo), se houver;
- c) relação do objeto de auditoria com a missão, visão, objetivos estratégicos da Unidade Auditada;
- d) objetivos e estrutura de governança, de gerenciamento de riscos e controles do objeto de auditoria;
- e) indicadores de desempenho do objeto de auditoria, se houver;
- f) fluxogramas (mapas de processos) relacionados ao objeto da auditoria;
- g) responsáveis pelo objeto da auditoria;
- h) estrutura organizacional das áreas envolvidas;
- i) leis e regulamentos, normas, orientações, manuais e procedimentos internos, decisões de órgãos reguladores relacionados ao objeto de auditoria;
- j) jurisprudência de interesse (Tribunal de Contas da União, Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça, etc.);
- k) estudos sobre o objeto da auditoria;
- l) quantidade de lotação e perfil da força de trabalho envolvida (inclusive terceirizados);

- m) principais insumos utilizados (energia, equipamentos, matéria-prima etc.);
- n) sistemas informatizados utilizados;
- o) partes interessadas;
- p) materialidade dos recursos (em R\$) do processo auditado;
- q) histórico de achados;
- r) recomendações dos órgãos de controle, atendidas e pendentes de atendimento;
- s) informações extraídas de sistemas corporativos, da imprensa, da internet;
- t) resultados de trabalhos anteriores.

Uma parte dessas informações pode ser obtida a partir dos papéis de trabalho do tipo permanente mantidos pela Audin-MPU e/ou outras fontes como portal de transparência, por exemplo. Outra parte dessas informações pode ser obtida por meio de entrevistas e reuniões com os gestores e servidores da Unidade Auditada, por meio de visitas in loco ou por meio de videoconferência para se observar o funcionamento do objeto a ser auditado.

No Apêndice D está o modelo de informações que deveriam constar da análise preliminar do objeto. A informações devem constar escritas ou por meio de links para facilitar a revisão e coleta de informações de cada processo para consolidação de informações gerenciais.

3.2.1.1 Mapeamento/validação do objeto selecionado

O objeto selecionado em uma auditoria normalmente é um processo. Entende-se por processo um conjunto de atividades sequenciadas e relacionadas entre si, que têm por finalidade transformar insumos em produtos e serviços. Embora não seja obrigatório, recomenda-se o desenho do processo a ser auditado, ou seja, o fluxo do processo, o qual permite que se enxerguem com maior facilidade seus participantes e suas atribuições, os controles existentes, as oportunidades de melhoria, e também: a ausência de controles em etapas-chave, lacunas, problemas e, principalmente, os riscos que ameaçam os objetivos do objeto da auditoria.

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

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

Se o processo não tiver sido mapeado pelo gestor ou se o mapa não for considerado adequado para o trabalho de auditoria, os auditores poderão realizar o mapeamento ou, ao menos, solicitar que o gestor realize o mapeamento, sua sequência e os responsáveis pelas etapas do processo.

Caso o auditor opte por fazer, será necessária uma forte interação com os gestores e com os demais profissionais que se relacionam com o objeto da auditoria na Unidade Auditada. Para que essa etapa seja concluída adequadamente, pode ser também necessária a realização de alguns testes, como análise documental, observação, entre outros.

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

3.2.1.1.1 Validação com o gestor

O mapeamento deve ser realizado com a participação das pessoas que conhecem o processo em questão e seu contexto organizacional, ou seja, os gestores e profissionais envolvidos nessas atividades. Dessa forma, é necessário que a equipe de auditoria, nos casos em que ela própria tiver realizado o mapeamento do processo, verifique junto aos respectivos gestores se a descrição ou o desenho estão compatíveis com a realidade.

3.2.1.2 Documentação do entendimento

É necessário organizar os papéis de trabalho utilizados para obtenção do entendimento do objeto auditado, de modo a possibilitar que outra pessoa com conhecimento suficiente das práticas de auditoria interna, que não teve contato anterior com o objeto, possa compreendê-lo.

Tendo em vista que as informações coletadas até esta etapa são relevantes, contribuem para o conhecimento da Unidade Auditada e servem de subsídios para outras auditorias, sugere-se que sejam organizadas e arquivadas como papel de trabalho **permanente**. As informações devem ser consolidadas no documento denominado de Análise Preliminar do Objeto, cujo modelo encontra-se no Apêndice D e o mapeamento deverá ser realizado, preferencialmente, em programa próprio para mapeamento de processos.

3.2.2. OBJETIVOS E ESCOPO DO TRABALHO DE AUDITORIA

Finalizada a análise preliminar do objeto de auditoria, a equipe deverá ter condição de definir, ainda que preliminarmente, os objetivos do trabalho de auditoria e proceder a uma primeira declaração do escopo, que poderão ser aprimorados após a avaliação dos riscos e dos controles associados ao objeto.

Os objetivos consistem basicamente nas questões a que a auditoria pretende responder. Devem ser descritos de modo que o propósito da auditoria fique claro. Além disso, devem ser concisos, realistas e não conter termos ambíguos ou abstratos. Devem ser cuidadosamente elaborados para cada trabalho pelas seguintes razões:

- a) definem especificamente os resultados pretendidos na auditoria;
- b) direcionam o escopo, os testes, o tempo, os recursos e as competências necessárias na equipe, a metodologia e a natureza do trabalho de auditoria;
- c) orientam a formulação dos achados de auditoria.

Ao desenvolver os objetivos do trabalho, os auditores devem:

- a) observar que objetivos do trabalho constituem o desdobramento do objetivo geral inicialmente definido no Plano Anual da Auditoria Interna e devem estar em harmonia com os objetivos do objeto auditado. Para os trabalhos de auditoria não previstos inicialmente no plano, os objetivos do trabalho devem ser elaborados para atender o aspecto específico que o motivou;
- b) considerar os principais riscos e a adequação e a suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos;
- c) considerar as expectativas das partes interessadas;
- d) considerar a possibilidade de ocorrência de erros significativos, não conformidades e outras exposições relacionadas ao objeto da auditoria.

Considerando as limitações à abrangência dos trabalhos de auditoria, a equipe deve definir de forma clara o escopo das atividades. Ao estabelecer o escopo do trabalho a equipe deve considerar componentes como os limites da área ou do(s) processo(s), subprocessos, período de tempo e localizações geográficas a serem avaliadas.

Assim, o escopo deve apresentar uma clara declaração do foco, da extensão e dos limites da auditoria, e sua amplitude deve ser suficiente para que os objetivos da auditoria sejam atingidos. Escopo e objetivos, portanto, devem ser compatibilizados.

Além dos objetivos do trabalho, outros elementos contribuem para se definir o escopo. São eles: o tipo do trabalho que se pretende realizar; as necessidades dos usuários potenciais dos resultados do trabalho; o tipo e a extensão das questões avaliadas nos relatórios de auditoria dos anos anteriores; entidade de auditoria privada (se houver); os níveis de materialidade e dos riscos identificados; a adequação dos mecanismos de controle, entre outros.

3.2.2.1 Avaliação de riscos e de controles

Para considerar os principais riscos e a adequação e a suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos, sobretudo nas unidades que não possuam uma abordagem consistente em gestão de riscos, a equipe de auditoria poderá utilizar técnicas de avaliação de riscos. Esta etapa tem como propósitos: identificar quais riscos podem influenciar o

cumprimento dos objetivos do objeto da auditoria; verificar as causas e as consequências desses riscos; classificá-los e, ainda, identificar e avaliar a adequação do desenho dos controles internos da gestão, de forma a concluir sobre quais riscos e controles deverão ser analisados prioritariamente.

3.2.2.1.1 Identificação de riscos inerentes

Nos casos em que o gestor disponibilizar o processo mapeado, os objetivos do objeto de auditoria e os riscos identificados, a equipe deverá realizar análise e revisão desses documentos com a finalidade de averiguar a sua suficiência e a sua adequação ao trabalho de auditoria que será realizado.

Caso o gestor não tenha clareza sobre os objetivos e os riscos relativos ao objeto de auditoria, os auditores deverão interagir com ele, de forma a confirmar o entendimento sobre os objetivos obtidos na etapa de análise preliminar do objeto de auditoria.

Em seguida, com base nos objetivos identificados, nas demais informações coletadas na etapa de análise preliminar do objeto de auditoria e com o auxílio das técnicas de identificação de riscos, a equipe deverá compilar uma lista de riscos, conhecidos ou previsíveis, associados ao objeto de auditoria, capazes de comprometer o alcance dos seus objetivos.

Com base no universo de auditoria, nos objetivos identificados e demais informações coletadas na etapa de entendimento sobre a Unidade Auditada, o auditor deve, com o auxílio de técnicas de identificação de riscos apropriadas, compilar uma lista de riscos, conhecidos ou previsíveis, capazes de comprometer o alcance dos objetivos pela organização.

Entre as técnicas passíveis de serem utilizadas nessa etapa, estão incluídas²:

- a) *Brainstorming*;
- b) Entrevistas estruturadas ou semiestruturadas;
- c) Técnica Delphi;
- d) Listas de verificação;
- e) Análise preliminar de Perigos;
- f) Estudo de perigos e operabilidade;
- g) Análise de causa e efeito;
- h) Técnica estruturada (E se);
- i) Análise de SWOT;
- j) Análise de modos de falha e efeito.

² A Norma ABNT NBR ISO 31010 fornece orientações sobre a seleção e aplicação de técnicas a serem utilizadas nessa atividade.

Os riscos constantes da lista devem ser os inerentes ao objeto, ou seja, os riscos próprios da atividade independente dos controles adotados.

Uma vez identificados os riscos, é preciso compreendê-los, entendendo os eventos de riscos, verificando suas causas e, também, as suas consequências, isto é, os resultados dos eventos que podem afetar os objetivos.

Para a identificação das causas, devem ser verificadas as fontes de riscos e suas vulnerabilidades, tendo em vista que as fontes de riscos associadas às respectivas vulnerabilidades possibilitam que um evento ocorra, ou seja, que um risco se materialize.

Para identificar as consequências, normalmente são suficientes o conhecimento do processo e a dedução lógica.

O Quadro 1 não constitui uma lista exaustiva, mas contribui para o levantamento de possíveis causas de risco.

Quadro 1 - Possíveis causas dos riscos

CAUSA = FONTES + VULNERABILIDADES	
FONTES DE RISCO	VULNERABILIDADES
Pessoas	Em número insuficiente; sem capacitação; perfil inadequado; desmotivadas, alta rotatividade, propensas a desvios éticos e/ou fraudes
Processos	Mal concebidos (exemplo: fluxo, desenho); sem manuais ou instruções formalizadas (procedimentos, documentos padronizados); sem segregação de funções, sem transparência
Sistemas	Obsoletos; sem manuais de operação; sem integração com outros sistemas; inexistência de controles de acesso lógico/backups, baixo grau de automação
Infraestrutura Física	Localização inadequada; instalações ou leiaute inadequados; inexistência de controles de acesso físico
Tecnologia	Técnica ultrapassada/produto obsoleto; falta de investimento em TI; Tecnologia sem proteção de patentes; processo produtivo sem proteção contraespionagem, controles insuficientes sobre a transferência de dados

Eventos externos	Ambientais: Mudança climática brusca; incêndio, inundação, epidemia. Econômicos: oscilações de juros, de câmbio e de preços, contingenciamento, queda de arrecadação, crise de credibilidade, elevação ou redução da carga tributária. Políticos: novas leis e regulamentos, restrição de acesso a mercados estrangeiros, ações de responsabilidade de outros gestores; "guerra fiscal" entre estados, conflitos militares, divergências diplomáticas. Sociais: alterações nas condições sociais e demográficas ou nos costumes sociais, alterações nas demandas sociais, paralisações das atividades, aumento do desemprego. Tecnológicos: novas formas de comércio eletrônico, alterações na disponibilização de dados, reduções ou aumento de custo de infraestrutura, aumento da demanda de serviços com base em tecnologia, ataques cibernéticos. Infraestrutura: estado de conservação das vias de acesso; distância de portos e aeroportos; interrupções no abastecimento de água, energia elétrica, serviços de telefonia; aumento nas tarifas de água, energia elétrica, serviços de telefonia. Legais/jurídicos: novas leis e normas reguladoras; novos regulamentos; alterações na jurisprudência de tribunais; ações judiciais
Governança	Competências e responsabilidades não identificadas ou desrespeitadas; centralização ou descentralização excessiva de responsabilidades; delegações exorbitantes; falta de definição de estratégia de controle para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão; deficiência nos fluxos de informação e comunicação; produção e/ou disponibilização de informações, que tenham como finalidade apoiar a tomada de decisão, incompletas, imprecisas ou obscuras; pressão competitiva; falta de rodízio de pessoal; falta de formalização de instruções
Planejamento	Ausência de planejamento. Planejamento elaborado sem embasamento técnico ou em desacordo com as normas vigentes, objetivos e estratégias inadequados, em desacordo com a realidade.

Fonte: Adaptado de COSO ERM e Curso de Controles Internos do TCU. SFC (2017)

3.2.2.1.2 Avaliação dos riscos inerentes

Após os riscos serem identificados, é necessário avaliá-los, de modo que possam ser classificados e mesmo comparados. Para tanto, busca-se estimar a sua magnitude (nível de risco) com base, por exemplo, nos critérios do impacto do evento e sua probabilidade de ocorrência.

Essa avaliação pode ser realizada por meio de métodos qualitativos e quantitativos. A depender do grau de conhecimento que possua da Unidade Auditada ou mesmo do processo de avaliação de riscos, a equipe de auditoria pode basear sua análise em outros critérios, como vulnerabilidade e velocidade do impacto, ou até mesmo desdobrar os critérios impacto e probabilidade em outros critérios menores.

No âmbito da Audin-MPU, os riscos serão classificados em termos de impacto e de probabilidade, os quadros 2 e 3 apresentam modelos de escalas de impacto e de probabilidade.

Quadro 2 – Escala de Impacto

Escala de Impacto (eixo y do Risco Inerente)		
Magnitude	Descrição	I
Muito baixo	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 .	2
Médio	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
Muito alto	Paralisação de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, causando impactos irreversíveis/ catastróficos nos objetivos .	10

Fonte: Brasil. Tribunal de Contas da União. Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo, 2017. (adaptada)

Quadro 3 – Escala de Probabilidade

Escala de Probabilidade (eixo x do Risco Inerente)		
Magnitude	Descrição	
Muito baixa	Evento improvável de ocorrer. Excepcionalmente poderá até ocorrer, porém não há elementos ou informações que indiquem essa possibilidade.	1
Baixa	Evento raro de ocorrer. O evento poderá ocorrer de forma inesperada, havendo poucos elementos ou informações que indicam essa possibilidade.	2
Média	Evento possível de ocorrer. Há elementos e/ou informações que indicam moderadamente essa possibilidade.	5
Alta	Evento provável de ocorrer. É esperado que o evento ocorra, pois os elementos e as informações disponíveis indicam de forma consistente essa possibilidade.	8
Muito alta	Evento praticamente certo de ocorrer. Inequivocamente o evento ocorrerá, pois os elementos e informações disponíveis indicam claramente essa possibilidade.	10

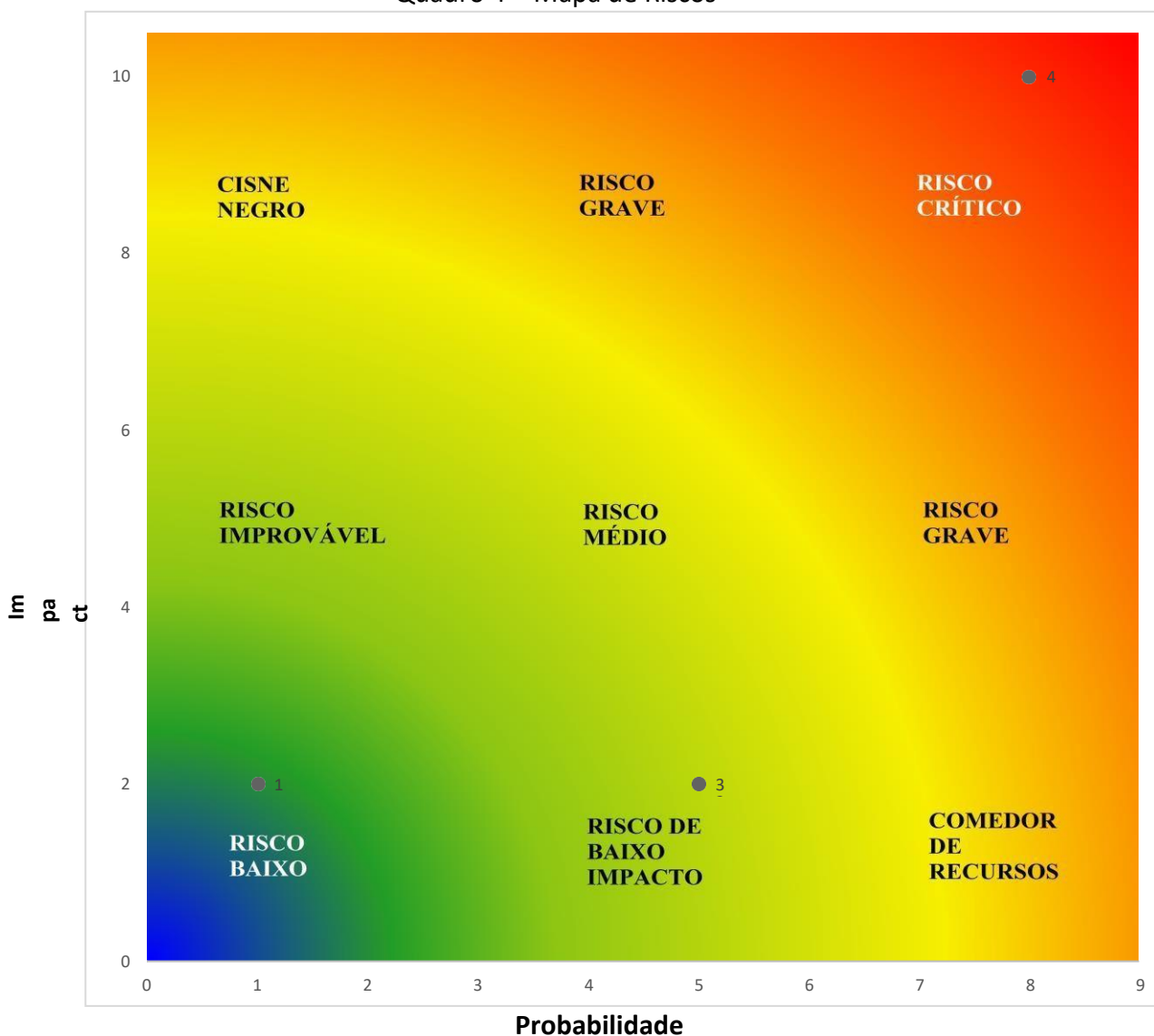
Fonte: Brasil. Tribunal de Contas da União. Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo, 2017. (adaptada)

A avaliação sobre a probabilidade e impacto deve ser realizada de forma conjunta e considerar a opinião do gestor e do auditor. É importante ressaltar que quando da avaliação da probabilidade, componente do risco inerente, leva-se em consideração o risco do negócio independente de controles internos adotados.

Para fins de representação gráfica, pode ser utilizado o Mapa de Riscos, representado em dois eixos (impacto x probabilidade), cujas áreas representam os diferentes níveis de riscos. É possível, então, visualizar a criticidade dos riscos de acordo com a área em que são plotados no Mapa.

O Quadro 4 apresenta o exemplo de um Mapa de Riscos.

Quadro 4 – Mapa de Riscos



Cisne negro: é o risco de baixa probabilidade e de alto impacto;

Comedor de Recursos: é o risco de alta probabilidade e de baixo impacto.

3.2.2.1.3 Identificação e avaliação preliminar dos controles internos

Com base nas informações coletadas na análise preliminar, e nos riscos relevantes relacionados aos objetivos do objeto de auditoria, os auditores devem identificar e avaliar preliminarmente os respectivos controles que a gestão adota para gerenciar esses riscos. Ou até identificar controles que não estão associados a nenhum risco ou controles redundantes.

As finalidades dessa etapa são identificar os controles internos estabelecidos para tratamento dos riscos relevantes e avaliar se o seu desenho está adequado aos riscos a que pretendem responder.

A identificação dos controles, na verdade, é uma extensão da análise preliminar do objeto de auditoria e da avaliação de riscos realizados em etapa anterior. Então, ao realizar essa atividade, é importante ter a compreensão:

- a) dos objetivos do objeto de auditoria e dos respectivos riscos;
- b) dos procedimentos e das normas relacionados ao objeto da auditoria;
- c) dos sistemas de informação que dão suporte ao objeto de auditoria;
- d) dos diferentes tipos de atividades de controle: procedimentos de autorização e aprovação; segregação de funções (autorização, execução, registro, controle); controle de acesso a recursos e registros; verificações; conciliações; avaliação do desempenho operacional; avaliação das operações, dos processos e das atividades; supervisão, entre outros.

A avaliação preliminar dos controles consiste na verificação do modo como os controles foram planejados e estruturados e se o seu desenho é capaz de garantir segurança razoável de que os riscos relacionados ao objeto em questão estão sendo gerenciados a um nível aceitável. É atividade fundamental para o planejamento da auditoria, pois dela decorrerão: o risco de controle, o nível do risco residual e a definição dos testes de auditoria.

Nessa etapa, é importante considerar:

- a) a existência de compatibilidade entre os objetivos do objeto de auditoria, seus riscos e os objetivos dos controles estabelecidos;
- b) a relação custo-benefício;
- c) a segregação de funções e o rodízio de servidores;
- d) a definição de responsabilidades;
- e) se os controles foram desenhados em consonância com os princípios dos controles internos da gestão;
- f) as características dos controles, especialmente, quanto à função (preventivo, detectivo, corretivo, diretivo, compensatório ou complementar) e à forma de implementação (manual ou automatizada);
- g) se o controle avaliado é o único ou o principal destinado a mitigar determinado risco;
- h) a frequência com que o controle é acionado (permanente, anual, trimestral, mensal, semanal, diário ou por transação).

Também devem ser verificadas, com base em *benchmarking*, por exemplo, as melhores práticas de controles que mitiguem os riscos relevantes identificados, com o objetivo de aferir se o que é praticado pelo gestor pode ser aperfeiçoado.

Com base nessas informações e no julgamento profissional dos auditores, o resultado da avaliação preliminar dos controles internos da gestão deverá ser registrado conforme quadro 5, e considerando os valores expressos na coluna “Risco de Controle”.

Quadro 5 – Avaliação preliminar dos Controles e do Risco de Controle (RC)

NÍVEL DE CONFIANÇA (NC)	AVALIAÇÃO DO DESENHO E IMPLEMENTAÇÃO DOS CONTROLES (ATRIBUTOS DO CONTROLE)	RISCO DE CONTROLE (RC)
Inexistente NC = 0% (0,0)	Controles inexistentes, mal desenhados ou mal implementados, isto é, não funcionais.	Muito Alto 1,0
Fraco NC = 20% (0,2)	Controles têm abordagens ad hoc, tendem a ser aplicados caso a caso, a responsabilidade é individual, havendo elevado grau de confiança no conhecimento das pessoas.	Alto 0,8
Mediano NC = 40% (0,4)	Controles implementados mitigam alguns aspectos do risco, mas não contemplam todos os aspectos relevantes do risco devido a deficiências no desenho ou nas ferramentas utilizadas.	Médio 0,6
Satisfatório NC = 60% (0,6)	Controles implementados e sustentados por ferramentas adequadas e, embora passíveis de aperfeiçoamento, mitigam o risco satisfatoriamente.	Baixo 0,4
Forte NC = 80% (0,8)	Controles implementados podem ser considerados a “melhor prática”, mitigando todos os aspectos relevantes do risco.	Muito Baixo 0,2

Im p a t

Fonte: Exemplo de escala para avaliação de controles (adaptado de Dantas et al, 2010; e Avalos, 2009). Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos V2-TCU, maio, 2017.

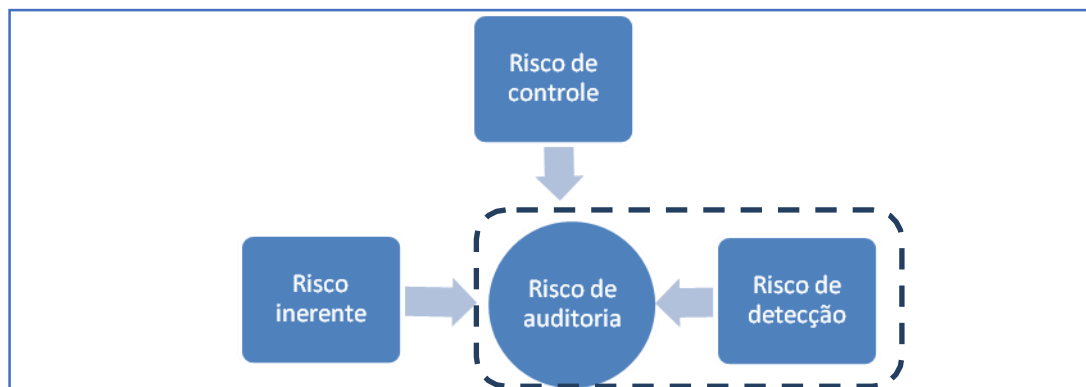
O Anexo I apresenta um modelo de estrutura de matriz de risco e de controle para registro dos resultados dos processos de avaliação preliminar de riscos e controles.

Após a identificação do risco inerente e a identificação do nível de controle, é possível concluir o nível de **risco residual**, isto é, aquele que permanece após a implantação da resposta da administração. Por exemplo: se a um risco inerente foi atribuído o grau 10 (muito alto) e os controles para esse risco forem considerados muito fracos, grau 1, tem-se o risco residual 10, também bastante alto.

Adicionalmente ao resultado da avaliação de riscos e da adequação do desenho dos controles, é recomendável que os auditores internos considerem, no planejamento dos trabalhos, o “risco de o auditor chegar a conclusões inválidas e / ou fornecer opiniões equivocadas com base no trabalho de auditoria realizado”, isto é, o risco de auditoria. Com base nessa informação, pode-se determinar a melhor abordagem de auditoria (natureza, época e extensão dos procedimentos para coleta de evidências).

Os trabalhos de auditoria visam a obter segurança razoável, não absoluta, de que os dados auditados estão corretos. Assim sendo, o auditor precisa lidar com o risco de não detectar algum erro existente e, portanto, emitir uma opinião inapropriada. Para evitar que isso se dê, os auditores devem ter como objetivo reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável. O risco de auditoria se inter-relaciona com os riscos inerentes, de controle e de detecção, conforme demonstrado na figura 1.

FIGURA 1 – Inter-relação entre o Risco de Auditoria e os Riscos Inerente, de Controle e de Detecção



Fonte: Manual de Orientação Técnicas de Auditoria CGU.

Uma vez identificados o risco inerente e o risco de controle, é possível decidir sobre quais procedimentos de auditoria serão aplicados, quando e em qual extensão, a fim de reduzir o nível do risco de detecção e, conseqüentemente, o risco de auditoria.

3.2.2.2 Definição dos objetivos e do escopo do trabalho de auditoria

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

Os controles que comporão o escopo serão os controles internos chave, ou seja, aqueles capazes de, em uma situação de risco inerente alto, atuar para que o risco residual seja baixo.

Suponha-se que a um determinado risco inerente tenha sido atribuído o grau máximo e que esse grau seja 10. A equipe, ao avaliar o controle a ele relacionado, conclui que o grau atribuído a esse controle deve ser 0,2. O resultado da equação $(10 \times 0,2)$ indica que o risco residual é 2, isto é, bastante baixo. Os testes que prevalecerão nessa situação apontada serão os testes de controle.

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

Quando houver, por exemplo, dois riscos relevantes (“R1” e “R2”) com igual magnitude, tendo o risco “R1” vários controles para mitigá-lo e o “R2”, um único controle, poderá ser considerada menos prioritária a avaliação do conjunto de controles do risco “R1”.

A quantidade de riscos e controles a serem avaliados, bem como a profundidade dos procedimentos a serem aplicados vão depender do tempo, dos recursos disponíveis e da

gravidade da situação encontrada. Todavia, sempre que o risco residual for classificado como médio, alto e muito alto devem-se realizar testes substantivos.

É importante ressaltar que quaisquer limitações do escopo que venham a ocorrer devem ser documentadas e discutidas com o supervisor do trabalho e, caso afetem a capacidade da Audin-MPU executar suas atividades de forma independente e objetiva, o responsável pela Audin-MPU deve discutir o prejuízo com a alta administração, a fim de buscar apoio para solucioná-lo. Por exemplo, se após a terceira solicitação de auditoria não houver resposta satisfatória por parte da unidade auditada.

3.2.3. ELABORAÇÃO DO PROGRAMA DE TRABALHO (Matriz de planejamento)

Com base nos objetivos estabelecidos para o trabalho de auditoria e no escopo, definidos com fundamento no conhecimento acumulado por meio das etapas anteriores (ou seja, nos objetivos do objeto auditado, nos principais riscos e na avaliação preliminar dos controles a eles relacionados), a equipe de auditoria decidirá por meio de quais tipos de testes (substantivos ou de controle) procederá a sua avaliação, de modo a formar a convicção para a emissão de sua opinião. Nesta etapa, terá condições, portanto, de elaborar o programa de trabalho.

O programa de trabalho, que se materializa por meio da Matriz de Planejamento cujo modelo pode ser verificado no Apêndice E, constitui um importante instrumento de planejamento.

No programa de trabalho de avaliação, devem constar:

- a) as questões (e subquestões, optativas) de auditoria, que deverão ser respondidas por meio das análises, na fase de execução. Essas questões devem traduzir os objetivos da auditoria individual a ser realizada e devem torná-los claros tanto para os auditores quanto para os supervisores, contribuindo também para a etapa posterior de elaboração do relatório;³
- b) os critérios de auditoria, que constituem referenciais para avaliar se a situação a ser avaliada atende ao esperado. Representam um padrão razoável e atingível de desempenho a ser utilizado na fase de aplicação dos testes de auditoria para verificar a adequação de controles, de sistemas, de processos, de práticas, ou de qualquer outro objeto de auditoria. Também podem ser usados para avaliar economia, eficiência e eficácia. O critério é um dos componentes do achado de auditoria, tal como apresentado na seção 3.4.2.
- c) as técnicas, a natureza e a extensão dos testes necessários para identificar, analisar, avaliar e documentar as informações durante a execução do trabalho, de modo a permitir a emissão da opinião pela equipe. Para avaliar os controles internos da gestão selecionados, a equipe de auditoria deverá selecionar/desenvolver os instrumentos por meio dos quais conduzirá a aplicação dos testes, tais como:

³ UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Contas Europeu. Manual da auditoria de resultados. 2015. p. 25.

- Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI);
- procedimentos de auditoria (apresentados em detalhe na seção 2.2.4);
- roteiros de verificação;
- *checklist* de análise documental;
- roteiro de entrevista, entre outros.

O programa de trabalho deve ser aprovado formalmente pelo supervisor do trabalho, podendo ser ajustado, também mediante a anuência do supervisor, em decorrência de novas informações e conhecimentos adquiridos no decorrer da auditoria.

3.2.4. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Procedimento de auditoria é um conjunto de exames, previstos no programa de trabalho, com a finalidade de obter evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, que permitam responder a uma questão de auditoria definida na fase de planejamento do trabalho.

A escolha dos procedimentos a serem utilizados para o alcance dos objetivos de auditoria é feita durante a fase de planejamento. Para tanto, devem ser levados em consideração:

- a) a extensão, a época e a natureza dos procedimentos;
- b) a capacidade que o procedimento detém de contribuir para o alcance dos objetivos da auditoria;
- c) a relação custo x benefício de realização dos procedimentos⁴.

3.2.4.1 Extensão e profundidade⁵

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

- a) na complexidade e no volume das operações;
- b) na natureza do item em exame;
- c) nos principais riscos e na avaliação preliminar dos controles a eles relacionados;
- d) no grau de segurança e no tipo de evidência que pretende obter, a fim de fundamentar sua opinião. É necessário também que o auditor verifique se há necessidade de que todos os itens componentes do universo sob análise sejam revisados de acordo com a mesma extensão e profundidade.

⁴ BOYNTON, William C. et al. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2002. p. 209.

⁵ ATTIE, William. Auditoria interna. – 2. ed. – 4. reimp. São Paulo: Atlas, 2012. p. 15

3.2.4.2 Época

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

3.2.4.3 Natureza

Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade, a natureza do procedimento de auditoria se refere à sua finalidade e ao seu tipo⁶.

De acordo com a finalidade, tem-se: testes de controle e procedimentos substantivos, sendo que, estes últimos, por sua vez, se subdividem em testes de detalhes e procedimentos analíticos substantivos.

De acordo com o tipo, tem-se: inspeção física, confirmação externa, recálculo, observação, indagação, procedimentos analíticos, reexecução, entre outros. Os procedimentos classificados por "tipo" são também conhecidos como "técnicas de auditoria".

3.2.4.4 Testes de Controle

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

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

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

Ao planejar e executar testes de controle, o auditor interno deve⁷:

- a) executar procedimentos para obter evidência de auditoria sobre a eficácia operacional dos controles, incluindo:

⁶ Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.214, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 330.

⁷ Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.214, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 330

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

3.2.4.5 Procedimentos substantivos

Os procedimentos substantivos têm como finalidade verificar a suficiência, a exatidão e a validade dos dados obtidos. São empregados pelo auditor quando é necessário obter evidências suficientes e convincentes sobre as transações, que lhe proporcionem fundamentação para a sua opinião acerca de determinados fatos.

Os procedimentos substantivos subdividem-se em:

- a) testes de detalhes (também denominados testes de transações e saldos): se referem ao exame de registros contábeis e das operações/documentos que lhes deram origem, bem como a conformidade dos atos administrativos;
- b) procedimentos analíticos substantivos (também denominadas revisões analíticas): envolvem a utilização de comparações para avaliar adequação – comparando, por exemplo, o saldo de uma conta com dados não financeiros a ela relacionados. São exemplos de procedimentos substantivos: recálculo de planilha de custos para efeitos de repactuação, observar contagem física de estoque, comparar estoques com catálogo atual de vendas, examinar faturas (de fornecedores) pagas, entre outros.

Os procedimentos substantivos são de fundamental importância na complementação dos testes de controle, considerando que é a partir dos primeiros que o auditor tem condições de constatar a fidedignidade das operações e registros produzidos pela Unidade Auditada.

3.2.4.6 Técnicas de Auditoria

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

É fundamental observar a finalidade específica de cada técnica, de modo a evitar a aplicação de técnicas inadequadas, a execução de exames desnecessários e o desperdício de recursos humanos e de tempo. O auditor também deve estar atento ao fato de que as técnicas de auditoria não são excludentes, mas complementares.

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

3.2.4.6.1 Inspeção física

A inspeção consiste na verificação de registros, de documentos ou de ativos, que proporcionará ao auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou do item examinado. Por meio da inspeção física, o auditor deve: verificar, através do exame visual, o item específico a ser examinado; comprovar que ele realmente existe; avaliar se o item sob exame é fidedigno; apurar a quantidade real existente fisicamente; realizar exame visual ou providenciar exame laboratorial a fim de averiguar se o objeto examinado é o que deveria ser e se permanece em perfeitas condições de uso⁸.

Na inspeção física, a evidência é coletada sobre bens tangíveis. Além de ser utilizada para confirmar se um item existe ou está onde deveria estar, essa técnica pode ser utilizada também para verificar os atributos de um objeto, como, por exemplo: o estado de conservação de um bem, o prazo de validade de produtos e os tipos de materiais utilizados. A inspeção física, portanto, não existe por si só. Ela é uma técnica complementar que ajuda o auditor a se certificar de que há uma verdadeira correspondência entre a realidade e os registros da Unidade Auditada e de que os registros estão corretos e seus valores adequados, em função da quantidade e da qualidade do item examinado⁹.

3.2.4.6.2 Observação

A observação pode ser bastante útil em quase todas as fases da atividade de auditoria. Consiste¹⁰ no exame de processo ou de procedimento executado por outros, normalmente empregados/servidores da Unidade Auditada, com a finalidade de averiguar se o item sob exame opera em conformidade com os padrões (critérios) definidos.

Essa técnica requer do auditor:

- a) capacidade de julgamento e de constatação visual;
- b) conhecimento especializado¹¹;
- c) habilidade para perceber eventuais comportamentos e procedimentos destoantes do padrão de execução.

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

⁸ ATTIE, William. Auditoria interna. – 2. ed. – 4. reimp. São Paulo: Atlas, 2012. p. 159.

⁹ Idem, ibidem. p. 160

¹⁰ Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.217, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 500.

¹¹ Conhecimento especializado não é aqui sinônimo de formação específica, mas de treinamento específico para perceber as mudanças no ambiente. São várias as características pessoais que são requeridas para um bom observador: concentração, paciência, sensibilidade, etc. Além da experiência profissional, questões intelectuais, físicas e psicoemocionais também favorecem a aplicação dessa técnica.

com o fato de a observação ser limitada no tempo, representa fragilidades na evidência a ser obtida, motivo pelo qual as provas coletadas por esse meio devem ser corroboradas por outras fontes.

Os elementos da observação são:

- a) identificação da atividade específica a ser observada;
- b) observação da sua execução;
- c) comparação do comportamento observado com os padrões;
- d) avaliação e conclusão.

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

3.2.4.6.3 Análise Documental

A análise documental visa à comprovação das transações que, por exigências legais, comerciais ou de controle, são evidenciadas por documentos, a exemplo de faturas, notas fiscais, certidões, portarias, declarações etc¹². Tem como finalidade a verificação da legitimidade do documento, mas também da transação.¹³

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

É necessário que o auditor interno, ao examinar tais documentos, verifique:¹⁴

- a) se a documentação é fidedigna e merece confiabilidade (autenticidade);
- b) se a transação se refere à operação normalmente executada naquele contexto e se está de acordo com os objetivos e normativos da Unidade Auditada (normalidade);
- c) se a operação e os documentos examinados foram aprovados por pessoa autorizada (aprovação);
- d) se os registros foram preenchidos corretamente (datas, destinatários...) e, nos casos de documentos oficiais, se existe o registro em órgão competente (oficialidade).

¹² PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Manual de Auditoria Governamental. 2. ed. São Paulo: Atlas. p. 169

¹³ CREPALDI, Sílvio Aparecido. Auditoria contábil: teoria e prática – 8. ed. – São Paulo: Atlas, 2012. p. 444.

¹⁴ PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Op. cit. p. 169.

A análise documental fornece evidência de auditoria com graus de confiabilidade variáveis, que dependem da natureza e da fonte dos registros e, no caso de registros internos, **da eficácia dos controles internos**¹⁵.

3.2.4.6.4 Confirmação externa (Circularização)

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

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

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

3.2.4.6.5 Indagação

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

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

Existem diferentes tipos de entrevista¹⁶:

a) livre ou não estruturada: realizada sem roteiro prévio ou com roteiro simplificado (contendo os principais pontos de interesse da equipe, mas permitindo que sejam formuladas outras questões no momento). Nesse tipo de entrevista, deve ser dada ao entrevistado a liberdade de desenvolver o assunto. Geralmente, é usada em estudos exploratórios;

¹⁵ Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.217, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 500.

¹⁶ MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. Curso técnicas e instrumentos para coleta e análise de dados em auditoria. In: Oficinas de Reformulação de Relatórios. Conteudista: Maria das Graças Rua. Brasília, 2016.

b) **semiestruturada**: realizada mediante um roteiro previamente estabelecido; normalmente traz perguntas fechadas e algumas abertas;

c) **estruturada**: baseada em roteiro fixo, com perguntas bem definidas.

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

a) obter o conhecimento sobre a Unidade Auditada, sobre a área a ser examinada e também sobre a técnica a ser utilizada;

b) listar as informações a serem obtidas;

c) construir um roteiro de entrevista com questões objetivas organizadas por ordem de importância;

d) selecionar o entrevistado (é interessante levantar informações sobre o entrevistado e a relação que ele tem com o assunto); e) definir o número de entrevistados, se for mais de um;

e) marcar a hora e o local da entrevista com antecedência.

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

a) seja educado, prestativo, discreto e objetivo;

b) tenha boa comunicação verbal, disposição para ouvir, empatia no momento da realização da entrevista, além de atitude compreensiva e neutra, ou seja, não deve emitir opiniões (contrárias ou a favor) acerca das colocações do entrevistado;

c) esteja atento a informações que possam ser subentendidas;

d) apresente comportamento adequado na busca de informações, não estimulando debates/situações polêmicas que possam desviar o foco da entrevista e dificultar a cooperação do entrevistado;

e) evite: tom acusatório; declarações não sustentadas por evidências ou que façam o entrevistado se sentir coagido; questionamentos desnecessários, não relacionados com o objeto da auditoria ou ainda o uso excessivo de termos técnicos.

Para a realização adequada da entrevista, o auditor interno precisa também observar os seguintes passos¹⁷:

a) caso pretenda que a entrevista seja gravada, perguntar ao entrevistado se ele concorda com a gravação antes de iniciar a entrevista;

b) cuidar para que o número de entrevistadores seja de, no mínimo, **dois**, de modo que um possa efetuar anotações, enquanto o outro realiza as perguntas, sobretudo se

¹⁷ MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. Curso técnicas e instrumentos para coleta e análise de dados em auditoria. In: Oficinas de Reformulação de Relatórios. Conteudista: Maria das Graças Rua. Brasília, 2016. (com adaptações.)

a entrevista não for gravada, e também para que se resguarde a segurança dos auditores;

c) buscar local adequado em que não haja interrupções, barulhos, distrações;

d) explicar o objetivo da entrevista;

e) após formalizar o resultado da entrevista (reduzido a termo), submetê-lo formalmente ao entrevistado para fins de ratificação, colhendo sua concordância no ato ou estabelecendo um prazo para resposta (o encaminhamento pode ser realizado por e-mail).

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

Ainda que não haja divergências, é necessário que o auditor execute outros procedimentos, com a finalidade de obter evidência que ratifique aquelas alcançadas por meio da entrevista. Isso se deve ao fato de as informações obtidas por meio das indagações orais não serem consideradas suficientemente objetivas ou imparciais, inclusive porque, na maioria das vezes, se originam de servidores da Unidade Auditada, não de fonte independente¹⁸.

3.2.4.6.6 Recálculo

A conferência de cálculos, também chamada de recálculo, é uma técnica simples, porém bastante completa. É amplamente utilizada, tendo em vista que grande parte das operações das Unidades Auditadas envolvem valores, números, quantidades¹⁹ e estão sujeitas, portanto, a erro ou a fraude.

Essa técnica consiste na verificação da exatidão matemática de cálculos efetuados pela própria Unidade Auditada ou por terceiros. Pode ser realizada de forma manual ou eletrônica.²⁰

O auditor deve estar atento ao fato de que a conferência dos cálculos prova apenas a exatidão matemática das operações; para determinar a validade dos algoritmos que compõem as bases examinadas, são necessários outros tipos de testes.²¹

3.2.4.6.7 Procedimentos analíticos

Conforme estabelece a NBC TA 520, os procedimentos analíticos consistem em:

Avaliações de informações contábeis por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Procedimentos

¹⁸ BOYNTON, William C. et al. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2002. p. 210.

¹⁹ PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Manual de Auditoria Governamental. 2. ed. São Paulo: Atlas. p. 169.

²⁰ Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.217, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 500.

²¹ CREPALDI, Sílvio Aparecido. Auditoria contábil: teoria e prática – 8. ed. – São Paulo: Atlas, 2012. p. 443.

analíticos compreendem, também, o exame necessário de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente dos valores esperados.

Os procedimentos analíticos, portanto, constituem uma técnica por meio da qual o auditor avalia informações contábeis (montantes financeiros, quantidades físicas, índices ou percentuais) mediante comparação com parâmetros ou expectativas identificados ou desenvolvidos pelo auditor²². Para tanto, poderá utilizar-se de métodos simples a técnicas estatísticas avançadas.

Uma de suas premissas é que as relações entre as informações existem e tendem a se manter, a menos que ocorram situações que provoquem alguma alteração. Podem ser citados como exemplos dessas situações: "transações ou eventos não usuais ou não recorrentes; alterações contábeis, organizacionais, operacionais, ambientais e tecnológicas; ineficiências; ineficácias; erros; fraude; ou atos ilegais."²³

Os procedimentos analíticos contribuem para a identificação de:

- a) diferenças inesperadas;
- b) ausência de diferenças quando esperadas;
- c) erros em potencial;
- d) possíveis fraudes ou atos ilícitos;
- e) outras transações ou eventos incomuns ou não recorrentes.²⁴

São exemplos de procedimentos analíticos:

- a) a comparação de informações do período corrente com as expectativas baseadas nas informações de períodos anteriores;
- b) o estudo das relações entre informações financeiras e não financeiras (por exemplo: gastos registrados com a folha de pagamento comparados com alterações na média de número de servidores);
- c) a comparação de determinada informação com expectativas baseadas em informação similar de outra unidade organizacional.²⁵

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

²² GLEIM, Irvin N. CIA Review Parte 1: Internal Audit Basics. 17. ed. Tradução do Instituto dos Auditores do Brasil. São Paulo. 2014. p. 179.

²³ Idem, ibidem. p. 178.

²⁴ Idem, ibidem. p. 178.

²⁵ GLEIM, Irvin N. CIA Review Parte 1: Internal Audit Basics. 17. ed. Tradução do Instituto dos Auditores do Brasil. São Paulo. 2014. p. 179.

- a) à fonte dos dados;
- b) à possibilidade de comparar esses dados com outros oriundos de outras fontes;
- c) à natureza e à relevância das informações disponíveis;
- d) à existência e à confiabilidade de controles sobre a elaboração dos dados.²⁶

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

3.2.4.6.8 Reexecução

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

De acordo com essa técnica, o auditor executa novamente procedimentos, cálculos, atividades de controle, a fim de testar os sistemas, processos e controles internos, confirmando, assim, a veracidade, a correção e a legitimidade dos atos/fatos registrados.

De forma diversa da observação, em que o servidor da Unidade Auditada realiza os procedimentos e é observado pelo auditor, aqui o auditor executa os procedimentos e colhe diretamente informações acerca da sua adequabilidade, e da legitimidade e veracidade dos dados.

3.2.4.6.9 Rastreamento e Vouching

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

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

A primeira ajuda a detectar quantias lançadas a menor nos registros contábeis e, conseqüentemente, permite que o auditor obtenha evidências relacionadas com afirmações de integridade. A segunda possibilita a detecção de lançamentos a maior nos registros contábeis e, por conseguinte, a obtenção de evidências sobre afirmações de existência ou ocorrência.²⁷

²⁶ Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.221, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 520.

²⁷ BOYNTON, William C. et al. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2002. p. 211.

3.2.4.6.10 Benchmarking

Embora não se trate originalmente de uma técnica de auditoria, o *benchmarking* é bastante útil para a avaliação de desempenho e até para a avaliação de risco das Unidades Auditadas.

A técnica consiste basicamente em comparar algum aspecto do desempenho de uma organização com o de outra organização, ou mesmo com outra área da própria organização, cujo desempenho positivo possa ser considerado uma referência. Para tanto, é necessário analisar o desempenho das unidades comparadas quantitativa e qualitativamente e medir a diferença entre o desempenho de uma de outra. Em seguida, é preciso identificar as principais ações que contribuem para a diferença de desempenho, que, normalmente, consistem em boas práticas de gestão e, na sequência, as oportunidades de melhoria.²⁸

A literatura especializada apresenta 4 tipos de *benchmarking*:²⁹

- a) *benchmarking* competitivo: estuda uma outra unidade do mesmo ramo a que pertence a unidade cujos processos pretende-se aperfeiçoar;
- b) *benchmarking* de processo (função): o foco da comparação não é a unidade em si, mas processos desenvolvidos por ela; portanto, o *benchmarking* não é realizado necessariamente com uma unidade do mesmo ramo; mas sim com unidades ou até outros órgãos em que haja processo(s) semelhante(s). Um bom exemplo seria: gestão de recursos humanos;
- c) *benchmarking* estratégico: tem como finalidade não um processo específico, mas sim a busca de estratégias competitivas de sucesso;
- d) *benchmarking* interno: consiste na identificação e na aplicação das melhores práticas de uma área da organização em outras áreas da mesma organização.³⁰

Cada vez mais, deve ser incentivado o *benchmarking*, especialmente aqueles que envolvam unidades ou ramos dentro do próprio MPU, a fim de que sejam divulgadas para as demais unidades as experiências de sucesso encontradas pela Audin-MPU em casos concretos com realização digna de nota.

3.2.4.6.11 Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador

As Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador (TAAC) estão situadas no contexto das Técnicas de Auditoria Baseadas em Tecnologia (TABC) conceituadas como sendo quaisquer ferramentas automatizadas de auditoria, como softwares gerais de auditoria,

²⁸ GLEIM, Irvin N. CIA Review Parte 1: Internal Audit Basics. 17. ed. Tradução do Instituto dos Auditores do Brasil. São Paulo. 2014. p. 182

²⁹ Idem, ibidem. p. 183

³⁰ Existem ainda outros tipos de classificação, como a que divide o benchmarking em interno (comparação do desempenho de uma unidade dentro da mesma organização) ou externo (comparação com o desempenho de outra organização); e ainda: financeiro ou não financeiro.

geradores de dados de teste, programas computadorizados de auditoria e utilitários de auditoria especializada.³¹

As TAAC podem melhorar significativamente a eficácia e eficiência da auditoria durante as fases de planejamento, execução, relatoria e acompanhamento das recomendações. As TAAC permitem aos auditores investigar dados e informações de forma interativa e reagir imediatamente aos resultados, modificando e aprimorando a abordagem de auditoria inicial. Os principais benefícios de sua aplicação são:

- a) o aprimoramento do planejamento e do gerenciamento das auditorias;
- b) realização de análises mais robustas sobre bases de dados;
- c) a ampliação da cobertura dos testes de auditoria (possibilitam a análise de grandes volumes de dados);
- d) a ampliação da cobertura das amostras, ou seja, possibilitam que dados de toda a população sejam analisados, o que diminui o risco de emissão de opinião equivocada pelo auditor;
- e) mais robustez e assertividade na execução de testes substantivos e de controle;
- f) diminuição da necessidade de realização de testes manuais;
- g) simplificação ou automatização do processo de análise de dados;
- h) aumento da efetividade dos procedimentos de auditoria.

Quando os dados processados com a utilização de TAAC forem usados como evidência de auditoria, em regra, deverão passar por exames de confiabilidade. Esses exames podem envolver a avaliação sobre a consistência dos controles existentes na organização para a manutenção da integridade e da segurança das informações utilizadas.

No exercício do zelo profissional devido, os auditores internos devem considerar a utilização de auditoria baseada em tecnologia e outras técnicas de análise de dados para cumprirem os objetivos estabelecidos para a auditoria. Nesse sentido, demanda-se que estejam devidamente capacitados a aplicar as principais técnicas de auditoria baseadas em tecnologia disponíveis para a execução dos trabalhos a eles designados.

As ferramentas de TAAC podem ser classificadas da seguinte forma³²:

- a) generalistas: são softwares utilizados para processar, simular, analisar amostras, gerar dados estatísticos, sumarizar, apontar duplicidade e outras funções que o auditor desejar;

³¹ ANDERSON, URTON L. et al. Internal Auditing Assurance & Advisory Services. Fourth Edition. USA: Internal Audit Foundation, 2017. p. 515 (com adaptações).

³² ALVES, Paula Melo de Andrade; FREITAS, Arlindo de Oliveira. Ferramentas Informatizadas Utilizadas na Auditoria. Revista Brasileira de Contabilidade – RBC, [S.l.], n. 225, jun. 2017.

b) especializadas: são softwares desenvolvidos para executar tarefas específicas e especializadas em uma circunstância definida. Podem, inclusive, ser desenvolvidos pelo auditor;

c) de utilidade geral: são aqueles softwares que não foram desenvolvidos especificamente para auditoria, mas auxiliam no processo, como planilhas eletrônicas, software de gerenciamento de banco de dados, ferramentas de *Business Intelligence*, software estatístico, etc.

3.2.4.7 Amostragem

A amostragem é uma técnica que consiste na obtenção de informações a respeito de uma população a partir da investigação de apenas uma parte dessa. O objetivo da utilização de amostragem é obter informações sobre uma parte da população e fazer afirmações válidas a respeito de suas características. É bastante útil em situações onde a execução do censo é inviável ou antieconômica e a informação obtida da amostra é suficiente para atender aos objetivos pretendidos.

Para facilitar o entendimento sobre o tema é necessário a compreensão do conceito de população. População é entendida como um conjunto de todos os elementos sob investigação. Segundo Cochran³³:

[...]a população a ser amostrada deve coincidir com a população sobre a qual se deseja a informação (população alvo). Às vezes, por razões de praticabilidade ou conveniência, a população amostrada é mais restrita que a população alvo. Caso isso aconteça essa restrição deve ser mencionada nas conclusões dos resultados.

Não se deve confundir a população-alvo com a população referenciada nem com a população realmente amostrada (ou de pesquisa). Entende-se por população-alvo aquela para qual se gostaria de obter a informação. E por população referenciada aquela cuja definição foi baseada num sistema de referência (cadastro) e não necessariamente é a mesma da população-alvo. Já a população de pesquisa ou amostrada é aquela que será realmente coberta pela pesquisa, que pode conter unidades não previstas, ou ainda não incluir unidades que, apesar de previstas, foram perdidas.

Amostragem em auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de uma população relevante para fins de auditoria, de forma que todos os itens da população tenham chance de serem selecionados.³⁴

O objetivo do auditor, ao usar amostragem em trabalhos de auditoria, é obter uma base razoável dentro dos critérios e objetivos estabelecidos em cada tipo de amostragem, para concluir sobre a população (população de pesquisa) da qual a amostra foi selecionada. Para cumprir seus objetivos é importante que a amostra seja representativa em relação a população da qual foi selecionada, ou seja, para fins de conclusão ela deve ser

³³ COCHRAN, W. G. Sampling Techniques. 3. ed. John Wiley & Sons, 1977. p.5.

³⁴ INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING. ISA 530: Audit Sampling. 2009.

aproximadamente uma réplica em pequena escala da população, permitindo mensuração do erro que se está cometendo ao não examinar toda a população.

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 obtida se o procedimento fosse aplicado em toda a população. Ele pode ser de dois tipos:

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

O risco de amostragem, como parte do risco de auditoria, deve ser administrado e reduzido a níveis aceitavelmente baixos, em conformidade com o nível de asseguração necessário para a auditoria.

O risco de amostragem é influenciado pelo plano amostral utilizado e pelo tamanho da amostra, de forma que para um mesmo plano amostral, em geral, quanto maior for o tamanho da amostra menor o risco de amostragem.

Pode-se definir os tipos de amostragem segundo suas características gerais e aplicabilidade em auditoria:

- a) amostragem probabilística: a seleção é feita por sorteio aleatório, é utilizada a teoria das probabilidades para calcular os resultados das amostras, e da mesma forma é calculado o risco de amostragem. Os resultados da amostra podem ser generalizados para toda a população e, em geral, a probabilidade de seleção dos itens é conhecida;
- b) amostragem não-probabilística: pode ser definida como qualquer amostragem que não possui as características da amostragem probabilística, em geral podemos dizer que: a seleção é feita por critérios subjetivos e o risco de amostragem não é calculado de forma objetiva. Os resultados da amostra não podem ser generalizados para toda a população e a probabilidade de seleção dos itens não é conhecida.

A escolha do tipo de amostragem é determinada pela finalidade do procedimento de auditoria^{35 36}, devendo ser considerado também o dever de fornecer informação baseada em evidência suficiente e apropriada, e a necessidade de reduzir ou administrar o risco de chegar a conclusões inapropriadas. Desse modo, pode-se situar os tipos de amostragem segundo sua adequação:

- a) a amostragem probabilística deve ser utilizada quando a finalidade do procedimento de auditoria é obter evidências, informações, conclusões, avaliações ou recomendações sobre a população por meio da generalização dos resultados da amostra;

³⁵ INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING. ISA 530: Audit Sampling. 2009.

³⁶ Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.222, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 530.

b) a amostragem não-probabilística não pode ser utilizada em procedimentos cuja finalidade seja obter evidências, informações, conclusões, avaliações ou recomendações sobre a população por meio de generalizações do resultado da amostra. A amostra não probabilística pode ser utilizada quando a finalidade do procedimento de auditoria é obter informações, conclusões, avaliações ou recomendações que se aplicam somente aos itens selecionados na amostra.

Em geral, o uso da amostragem probabilística é sempre recomendável, enquanto a amostragem não-probabilística tem aplicabilidade restrita a análises pontuais.

Na definição de uma amostra devem ser consideradas as características da população e ser determinado um tamanho de amostra que torne o risco de amostragem baixo o suficiente para atingimento dos objetivos.^{37 38} Em trabalhos com diferentes objetos e procedimentos, há necessidade de definir a estratégia amostral e o tamanho de amostra adequado para cada caso. Sendo assim a amostragem em auditoria deve ser planejada e executada visando ao efetivo cumprimento dos objetivos de cada trabalho, considerando suas especificidades. Devido às particularidades técnicas que envolvem a amostragem, o auditor deve dispor dos recursos e conhecimentos técnicos necessários para a escolha da estratégia adequada, sempre observando o princípio do zelo profissional e da proficiência.

Os resultados da amostra devem ser calculados em conformidade com a estratégia amostral utilizada. Na divulgação dos resultados da amostra deve-se informar se é possível generalizar os resultados para toda a população, ou seja, dizer que os resultados são generalizáveis implica que a amostra é probabilística, e também explicitar o risco de amostragem considerado. Em amostras probabilísticas o risco é expresso em termos da precisão das estimativas, intervalos de confiança e inferências.

Devem estar adequadamente documentadas, inclusive nos papéis de trabalho, as informações suficientemente detalhadas sobre todas as etapas relativas ao processo de amostragem: questionário/*checklist*, descrição da população, descrição do plano amostral³⁹, processo e critérios de seleção da amostra, amostra efetivamente coletada, crítica de dados, identificação e tratamento de não-resposta e metodologia de cálculo dos resultados; para fins de transparência, consulta, respaldo e comprovação das conclusões do trabalho do auditor e viabilizar o trabalho de revisão.

3.2.5. ALOCAÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA

Ao final da etapa de planejamento, o supervisor do trabalho deve **reavaliar** se as estimativas iniciais de recursos, custos e prazo para realização da auditoria estão compatíveis com as atividades a serem realizadas.

³⁷ INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING. ISA 530: Audit Sampling. 2009.

³⁸ Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.222, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 530.

³⁹ Em amostragem probabilística, a descrição de um plano amostral deve especificar a população de investigação, as unidades amostrais, os critérios de estratificação, os procedimentos de sorteio das unidades amostrais, as probabilidades de inclusão, os estimadores e os respectivos erros amostrais.

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

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

4. EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA

A transição entre a fase de planejamento e a de execução é discreta, posto que ambas envolvem algum grau de análise e de avaliação de dados e informações. A avaliação do objeto de auditoria se inicia na fase de planejamento, em que são realizadas análises preliminares e já é possível a realização de testes de auditoria, os quais se estendem até a conclusão da fase de execução.

Contudo, a fase de execução pode ser definida como o principal momento em que serão realizados **testes, por meio da ampla utilização de técnicas, de coleta e de análise de dados para fins de elaboração dos achados de auditoria**. Os achados, que deverão estar devidamente fundamentados nas evidências, possibilitarão a emissão de opinião por parte da Audin-MPU sobre o objeto auditado, atendendo aos objetivos estabelecidos inicialmente para o trabalho de auditoria.

Nesse momento, dependendo das técnicas de auditoria definidas na etapa de planejamento, haverá uma maior atuação da equipe in loco, ou seja, nas dependências da Unidade Auditada ou por meio de realização de videoconferência, quando for o caso. Parte daí a referência comumente atribuída a essa etapa como “trabalhos de campo”, também chamada de “fase de condução da auditoria” ou de “execução do trabalho de auditoria”, para cujo sucesso é fundamental a boa comunicação entre auditores e auditados. Tal como nas demais fases da auditoria, as atividades realizadas nesta etapa devem ser devidamente documentadas por meio de papéis de trabalho.

4.1. COMUNICAÇÃO COM A UNIDADE AUDITADA DURANTE A EXECUÇÃO

O estabelecimento de uma comunicação eficaz com a Unidade Auditada durante todo o processo de auditoria é fundamental para o bom desenvolvimento dos trabalhos. Com o estabelecimento de uma boa comunicação, a equipe de auditoria pode melhorar a compreensão sobre o objeto auditado, o acesso a fontes de informação, a dados e a esclarecimentos advindos da Unidade Auditada sobre os achados ou sobre quaisquer aspectos que possam ter influência sobre a opinião da Audin-MPU.

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

O supervisor e a equipe de auditoria devem estabelecer canais de comunicação diretos com os responsáveis pela Unidade Auditada e se comunicar com estes a respeito da dinâmica, do objetivo e do alcance do trabalho; do período planejado para sua realização; da importância de serem disponibilizados tempestivamente informações e documentos; dos achados; de riscos imediatos e significativos identificados pela equipe e de outros assuntos necessários ao andamento do trabalho.

Eventuais dificuldades encontradas pela equipe e que se constituam em limitações de acesso a informações necessárias à realização do trabalho, devem ser comunicadas pelo supervisor, ou pelo responsável pela Audin-MPU, de imediato e formalmente, à alta administração, se houver, com solicitação da adoção das providências necessárias à continuidade dos trabalhos de auditoria.

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

Alguns documentos já foram apresentados na fase de planejamento como o Ofício de Apresentação e a Solicitação de Auditoria.

Nesta seção, serão apresentadas, em detalhes, as seguintes formas de comunicação com a Unidade Auditada durante os trabalhos de auditoria:

- a) Nota de Auditoria (NA);
- b) Reunião para apresentação dos achados e discussão das possíveis soluções.

Cabe esclarecer, no entanto, que tais formas de comunicação constituem exemplos, ou seja, não excluem outros tipos de documentos ou reuniões que, eventualmente, sejam implementados.

Os referidos documentos e a sua forma de encaminhamento devem seguir as regras de comunicação oficial adotadas pela Audin-MPU. Essas mesmas regras devem ser observadas em relação à competência para a assinatura dos documentos.

Também não devem ser consideradas excluídas as interlocuções presenciais ou por meio de videoconferência da equipe de auditoria com a Unidade Auditada em função da aplicação das técnicas previstas nos testes, tais como entrevistas e observação direta.

4.1.1. NOTA DE AUDITORIA

É o documento emitido pela Audin-MPU, no decorrer dos exames, nas seguintes situações:

- a) identificação da necessidade de atuação rápida, no curso dos trabalhos ou mesmo quando ainda de seu planejamento, em razão do risco da intempestividade de atuação posterior, evidenciado pelo perigo de demora. Ações desta natureza visam assegurar a efetividade das conclusões e recomendações da auditoria quando já se possa obter

certeza mínima de que determinados possíveis achados se consolidarão ao término dos trabalhos e a atuação preventiva mitigue ou iniba possíveis riscos ou danos. Esse registro deverá ser acrescentado posteriormente ao relatório ou a outro documento de comunicação dos resultados dos trabalhos;

b) identificação de falha meramente formal ou de baixa materialidade⁴⁰, que não deva constar no relatório, mas para a qual devam ser adotadas providências para saneamento.

Na situação descrita no item "a", é importante que a Nota de Auditoria (NA) seja destinada ao dirigente máximo da Unidade Auditada. Já na situação descrita no item "b", a comunicação poderá ser encaminhada à autoridade da área que tem a competência para solucionar a falha apontada. Em qualquer caso, **cabe ao responsável pela Audin-MPU assiná-la.**

As situações apresentadas na NA devem observar os requisitos especificados na seção 3.4 deste Manual, relativos aos achados de auditoria, e conter recomendação para prevenir/corrigir a falha evidenciada.

A NA deve conter prazo para atendimento da recomendação, o qual pode ser definido em comum acordo com a Unidade Auditada.

O Apêndice F disponibiliza um modelo de Nota de Auditoria.

4.1.2. REUNIÃO PARA APRESENTAÇÃO DOS ACHADOS E DISCUSSÃO DAS POSSÍVEIS SOLUÇÕES

Durante a fase de execução da auditoria, poderão ocorrer reuniões com a Unidade Auditada para esclarecer pontos específicos relativos ao objeto auditado, assim como para analisar e discutir os achados de auditoria. Também é possível que, à medida que a equipe for concluindo os achados, os encaminhe à Unidade Auditada, por meio de solicitações de auditoria, com a finalidade de esclarecer as situações ali descritas. Ambas as iniciativas visam a garantir que toda informação pertinente seja considerada nas análises e nas conclusões obtidas, evitando entendimentos equivocados.

Não obstante a realização dessas interlocuções, a fase final da auditoria requer ao menos uma reunião com os representantes da Unidade Auditada, especialmente aqueles relacionados diretamente ao objeto auditado, em que sejam discutidos os achados que indicarem a existência de falhas relevantes e as possíveis soluções para os problemas detectados, sendo que toda a equipe que participará da reunião tem de conhecer profundamente o que será exposto e, preferencialmente, que seja produzida uma apresentação estruturada para perfeito entendimento de todos.

⁴⁰ Cabe ao Responsável pela Audin-MPU definir, no âmbito da sua Unidade, qual o parâmetro (valor) para considerar as falhas como sendo de baixa materialidade.

Para que essa oportunidade de interação seja melhor aproveitada, é recomendável que a Audin-MPU encaminhe os achados aos gestores da Unidade Auditada, de forma consolidada, antes da reunião.

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

Cabe ao Responsável pela Audin-MPU definir, no âmbito da sua Unidade, qual o parâmetro (valor) para considerar as falhas como sendo de baixa materialidade.

Como pauta mínima para a reunião, sugere-se:

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

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

4.2. COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Nessa fase, a equipe deve utilizar técnicas de coleta e de análise de dados para realizar os testes de auditoria estabelecidos na etapa de planejamento. Esses testes devem estar registrados no programa de trabalho.

A partir da execução das técnicas previstas no planejamento⁴¹, devem ser obtidas as evidências que sustentam a opinião da Audin-MPU sobre o objeto. A equipe deve estar segura de que, com base nas evidências coletadas, as mesmas conclusões seriam obtidas por terceiros com prudência e conhecimento suficiente. A Seção 4.3 apresenta aspectos relacionados à obtenção e às características das evidências.

A equipe deve também avaliar, a cada momento, a necessidade de obter informações adicionais para garantir essa segurança. Caso seja necessário utilizar técnicas não previstas na

⁴¹ Há outras formas de se obterem evidências, como auditorias anteriores e opiniões de especialistas. Em todos os casos, é necessário que o auditor aja com prudência, por exemplo, verificando se a situação não sofreu modificações desde as últimas auditorias e também se certificando sobre as qualificações e experiência dos especialistas. A propósito da contratação de especialistas, verificar a seção 1.3.2.

etapa de planejamento, o programa de trabalho deverá ser alterado após aprovação da instância responsável.

Os resultados dos testes, após serem compreendidos e interpretados pelos auditores, servirão de base para a construção dos achados e, por conseguinte, para responder às questões de auditoria, para a formação de opinião (conclusão) da equipe e para elaboração das recomendações. Portanto, se a coleta e a análise de dados apresentarem falhas, todo o trabalho de auditoria poderá ser comprometido.

4.3. EVIDÊNCIAS

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

Devem estar documentadas em papéis de trabalho e organizadas e referenciadas apropriadamente, conforme procedimentos definidos formalmente pelo responsável pela Audin-MPU.

A qualidade das conclusões e das recomendações da AUDIN-MPU depende da capacidade da equipe de auditoria de reunir e de avaliar evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis. Para reunir as evidências que atendam ao objetivo do trabalho, é imprescindível que os auditores tenham adequado conhecimento dos procedimentos de auditoria.⁴² Para as avaliar e também para tomar decisões sobre o tipo e a quantidade de evidências a serem obtidas, o auditor deve se basear no ceticismo e no julgamento profissional.

O ceticismo profissional permite ao auditor reconhecer que podem existir circunstâncias que façam com que a informação sobre o objeto de auditoria contenha distorções relevantes. Isso significa que o auditor interno deve fazer uma avaliação crítica acerca da validade da evidência e da existência de qualquer situação que contradiga ou ponha em dúvida a confiabilidade de documentos ou de informações obtidas.

O julgamento profissional permite ao auditor avaliar se as evidências possuem os atributos necessários para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável. O exercício do julgamento profissional, em qualquer caso, deve estar fundado em fatos e circunstâncias que são conhecidos pelo auditor. Quando houver fatos e circunstâncias conhecidas, bem como evidência de auditoria adequada, o julgamento profissional poderá ser usado para justificar a tomada de decisões sobre os assuntos que sejam relevantes no contexto dos trabalhos.

⁴² A seção 2.3.4 apresenta em maiores detalhes os principais procedimentos passíveis de serem utilizados nos trabalhos de auditoria.

4.3.1. ATRIBUTOS DAS EVIDÊNCIAS

Os atributos das evidências são a suficiência, a confiabilidade, a fidedignidade, a relevância e a utilidade. A suficiência é uma medida de quantidade de evidência da auditoria; as demais, são medidas de qualidade (adequação).

A evidência suficiente é aquela concreta, adequada e convincente. Uma evidência suficiente permite que qualquer pessoa prudente e informada chegue às mesmas conclusões que o auditor. Esse atributo é afetado pelo risco de auditoria e, também, pelos demais atributos de qualidade. Quanto maior o risco de auditoria, mais provável será a necessidade de uma quantidade maior de evidências. E quanto melhor for a qualidade, menor a quantidade de evidências necessárias. Não obstante, apenas a obtenção de mais evidências não compensará a má qualidade das provas ou informações obtidas.

Informações confiáveis podem ser entendidas como as melhores possíveis de serem obtidas por meio da utilização de técnicas de auditoria apropriadas. Para que sejam confiáveis, as evidências devem ser também fidedignas, ou seja, válidas e representarem de forma precisa os fatos, sem erros ou tendência.

Embora não haja regras rígidas para determinar a confiabilidade das evidências, existem diretrizes gerais que podem ser utilizadas pelos auditores internos, quais sejam:⁴³

- a) evidência obtida de terceiros independentes tende a ser mais imparcial do que aquela obtida junto à Unidade Auditada;
- b) evidência produzida por um processo ou sistema com controles efetivos é mais confiável do que aquela produzida por um processo ou sistema com controles ineficazes;
- c) evidência obtida diretamente pelo auditor interno tende a ser mais confiável do que evidência obtida indiretamente;
- d) evidência proporcionada por documentos originais é mais confiável do que a evidência proporcionada por fotocópias;
- e) evidência corroborada por informações oriundas de outras fontes tende a ser mais confiável do que aquela que é obtida em uma única fonte;
- f) as evidências obtidas por meio de reuniões presenciais ou por meio de videoconferência deverão ser corroboradas por todos os participantes por meio de Atas;
- g) as evidências obtidas por e-mail devem constar do PGEA da Auditoria.

Ao utilizar as diretrizes acima, no entanto, é necessário que os auditores considerem outros aspectos que podem influenciar as evidências, tais como fonte, natureza e circunstâncias em que são obtidas.

⁴³ ANDERSON, URTON L. et al. Internal Auditing Assurance & Advisory Services. Fourth Edition. USA: Internal Audit Foundation, 2017. p. 498-536 (com adaptações).

Em casos de dúvida a respeito da confiabilidade das informações ou indicações de possível fraude, o auditor deve realizar procedimentos adicionais e determinar quais modificações serão necessárias para solucioná-la. É fundamental também que, nesse processo, avaliem a relação custo-benefício. O atributo da relevância assegura que a evidência esteja diretamente relacionada aos objetivos e ao escopo do trabalho. A avaliação do que seja uma informação relevante é também uma questão de lógica e de julgamento profissional.

A utilidade da informação registrada como evidência relaciona-se com a sua capacidade de auxiliar a Unidade Auditada a atingir os seus objetivos. Ou seja, deve agregar valor e permitir a melhoria das operações organizacionais. Para tanto, ela deverá ser útil para a construção dos achados e para a formação da opinião emitida pelo auditor.

4.3.2. NATUREZA DAS EVIDÊNCIAS

Quanto à natureza, as evidências de auditoria podem ser classificadas em legais e de auditoria.⁴⁴ São considerados itens de evidência legal:

- a) evidência direta: comprova diretamente um fato, sem que seja necessário elaborar suposições;
- b) evidência circunstancial: também conhecida como indício, demonstra um fato que pode levar a um outro fato. Não é suficiente para sustentar um achado;
- c) evidência conclusiva: constitui sozinha prova absoluta dos fatos e das circunstâncias que informa. É mais difícil de ser obtida, porque envolve altos custos e longos períodos de tempo;
- d) evidência corroborativa: serve de suporte para outras evidências, de forma a torná-las mais confiáveis, relevantes e úteis. Deve ser obtida a partir de fontes diferentes das evidências originais, podendo ser internas ou externas a unidade auditada. A evidência que é corroborada é mais adequada do que a evidência não confirmada. Caracteriza-se como uma atitude de ceticismo profissional a ação do auditor de obter informações de outras fontes com o objetivo de corroborar as informações obtidas da Unidade Auditada.

As evidências de auditoria podem ser classificadas em física, testemunhal, analítica e documental. Tais classificações, conforme indicado a seguir, estão associadas aos tipos de técnicas de auditoria utilizadas na sua obtenção:

- a) as evidências físicas são as obtidas por meio das técnicas de inspeção física ou de observação direta. Constituem exemplos dessas evidências fotografias, vídeos, mapas, gráficos, tabelas e a observação de alguma atividade desenvolvida por servidores da Unidade Auditada. Caso uma informação só possa ser obtida por meio da observação direta, deve haver ao menos dois auditores internos para analisá-la;

⁴⁴ GLEIM, Irvin N. CIA Review Parte 1: Internal Audit Basics. 17. ed. Tradução do Instituto dos Auditores do Brasil. São Paulo. 2014. p. 212.

b) as evidências testemunhais são constituídas por informações prestadas por terceiros, por meio de declarações verbais ou escritas ou, ainda, por informações colhidas por meio de técnica de entrevista ou questionário. Sempre que possível, devem ser escritas e corroboradas por outras formas de informação, de modo a torná-las mais convincentes. Os auditores internos devem utilizar o ceticismo profissional em relação a esse tipo de evidência, pois tende a ser não conclusivo e pode ser influenciável por questões de momento e por interesses pessoais;

c) evidência analítica consiste na verificação das inter-relações entre dados. Pode exigir do auditor interno conhecimentos específicos para elaboração e análise das informações. As técnicas de auditoria mais comumente utilizadas para produzir evidências analíticas são a amostragem, as técnicas de auditoria assistidas por computador, a conciliação e a revisão analítica;

d) evidência documental é a mais comum das evidências mencionadas. Pode ser obtida de fontes internas ou externas à organização. São exemplos: relatórios, memorandos, atas, contratos, ofícios e demais documentos que contenham alguma informação comprobatória, tais como notas fiscais, notas de empenho, notas de serviço, termos de contrato. Tais evidências podem estar armazenadas tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico.

4.3.3. FONTES DE INFORMAÇÃO

As fontes de informação capazes de gerar evidências podem ser internas ou externas à organização auditada.⁴⁵

Informações internas são aquelas produzidas no âmbito da organização. Podem ser processadas por uma parte externa ou não. Informações que são produzidas pelo órgão ou entidade e processadas por agentes externos tendem a ser mais confiáveis do que informações puramente internas.

As informações externas são produzidas por organização independente da Unidade Auditada, mas podem ser subsequentemente processadas ou não por esta. As informações processadas posteriormente pela Unidade Auditada, em geral, são consideradas menos confiáveis do que as informações puramente externas, e essas, por sua vez, tendem a ser mais confiáveis do que as produzidas internamente, posto que estão menos expostas a possíveis alterações pelo auditado.

As “informações produzidas por serviços de terceiros” podem ser assim denominadas por não se enquadrarem perfeitamente em nenhum dos critérios citados anteriormente. Se, por um lado, são produzidas externamente à organização, por outro lado, não têm o mesmo grau de confiabilidade que pode ser normalmente atribuído a uma fonte externa.

⁴⁵ GLEIM, Irvin N. CIA Review Parte 1: Internal Audit Basics. 17. ed. Tradução do Instituto dos Auditores do Brasil. São Paulo. 2014. p. 212.

4.3.4. GRAU DE PERSUASÃO DAS EVIDÊNCIAS

Considerando-se que as evidências de auditoria são necessárias para sustentar a opinião da Audin-MPU, que não é tão comum o auditor encontrar evidências que sozinhas comprovem as situações apontadas, e que confiar em evidências que transmitem pouco ou nenhum convencimento aumenta consideravelmente o risco de auditoria, o auditor deve estar atento ao grau de persuasão das informações utilizadas.

A persuasão é a capacidade de a informação apoiar o auditor na formulação de achados, de conclusões e de recomendações, de forma a lhe garantir segurança razoável e a convencer o auditado e os demais destinatários do trabalho de que a sua opinião está correta. É possível obter evidências persuasivas adequadas e suficientes se, entre outras ações, a equipe de auditoria construir um planejamento consistente e eficaz. Nesse sentido, alguns indicativos podem auxiliar os auditores internos a obterem e registrarem evidências mais persuasivas, quais sejam:⁴⁶

- a) o exame físico realizado pelo auditor fornece evidência mais convincente;
- b) a observação direta realizada pelo auditor constitui o segundo tipo de técnica mais persuasiva;
- c) informações provenientes de terceiros são mais convincentes do que as enviadas pela Unidade Auditada;
- d) informações documentais são mais convincentes do que as testemunhais, sendo que essas últimas são as menos persuasivas de todas.

Além disso, são mais convincentes as informações advindas de fontes confiáveis e aquelas que são corroboradas por outras.

O auditor interno, contudo, deve ter em mente que há limites práticos e legais à capacidade de obter evidências de auditoria, tais como situações de fraude; informações coletadas ou fornecidas com problemas de integridade e, até mesmo, a ausência de poderes legais, como o poder de busca e apreensão de documentos e informações. Essas limitações influenciam o grau de persuasão ou de convencimento das evidências.

4.4. ACHADO DE AUDITORIA (OU OBSERVAÇÕES)

Consiste no resultado da comparação entre um critério preestabelecido pela equipe de auditoria durante a fase de planejamento e a condição real encontrada durante a realização dos exames, comprovada por evidências. Tem como objetivo responder às questões de auditoria levantadas na fase de planejamento. Também pode ser chamado de constatação ou de observação.

Nesse sentido, o achado pode indicar conformidade ou não-conformidade com o critério, bem como registrar oportunidades para melhoria ou boas práticas.

⁴⁶ GLEIM, Irvin N. CIA Review Parte 1: Internal Audit Basics. 17. ed. Tradução do Instituto dos Auditores do Brasil. São Paulo. 2014. p. 215.

As não-conformidades encontradas na comparação entre o critério e a condição podem envolver impropriedades e irregularidades.⁴⁷

Os achados de auditoria devem ser revisados e aprovados pelo supervisor dos trabalhos e pelo Auditor-Chefe e/ou Auditor-Chefe Adjunto, antes de serem apresentados à Unidade Auditada. Nesse processo, os dirigentes devem se certificar de que estejam devidamente suportados por evidências. É recomendável que sejam realizadas reuniões entre a equipe, o coordenador e o supervisor do trabalho, de modo a facilitar o nivelamento dos entendimentos.

4.4.1. REQUISITOS BÁSICOS

Um achado de auditoria deve ser desenvolvido de forma a apresentar uma base sólida à opinião e às propostas de recomendação da equipe de auditoria, atendendo, necessariamente, aos seguintes requisitos básicos⁴⁸:

- a) ser relevante para os objetivos dos trabalhos de auditoria;
 - aqueles achados não considerados suficientemente relevantes para compor as recomendações do relatório final devem ser comunicados à Unidade Auditada no corpo do relatório, deixando-se de emitir recomendação específica, ou por meio de outros instrumentos, como a nota de auditoria, por exemplo. Se esses achados não forem capazes de auxiliar no aprimoramento da gestão ou de evitar casos semelhantes no futuro, poderão ser mantidos apenas como papéis de trabalho;
 - quando a equipe identificar, no decorrer do trabalho, situações relevantes que não estejam relacionadas aos objetivos definidos na etapa de planejamento, deverá apresentá-las ao supervisor para que ele defina a abordagem a ser adotada. Entre as possíveis alternativas de tratamento, incluem-se, a depender da criticidade, da materialidade e da relevância da situação encontrada, o registro nos papéis de trabalho ou a programação de uma nova auditoria. Nesse último caso, é necessária a aprovação da inclusão no Plano de Auditoria Interna.
- b) estar devidamente fundamentado em evidências, as quais devem ser capazes de demonstrar que a situação registrada realmente existe ou existiu;
- c) mostrar-se convincente, ou seja, ser consistente em cada um de seus componentes, de forma que mesmo um terceiro (prudente e informado) que não tenha participado da auditoria o compreenda e o aceite.

Além dos requisitos aqui descritos, aplicam-se aos achados todas as características esperadas para os relatórios de auditoria apresentadas em manual próprio.

⁴⁷ TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Resolução nº 280, de 8 de dezembro de 2010. Aprova as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União. Brasília: 2011. p. 40, item 100. 99

⁴⁸ TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Resolução nº 280, de 8 de dezembro de 2010. Aprova as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União. Brasília: 2011. p. 40, item 102.

4.4.2. COMPONENTES

O desenvolvimento dos achados de auditoria deve contemplar quatro componentes principais, quais sejam: critério, condição, causa e efeito.

Critério (o que deveria ser)

É o paradigma de confronto para análise, ou seja, o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado. É definido na fase de planejamento do trabalho, conforme especificado na seção 2.2 deste Manual.

Condição ou Situação Encontrada (o que é)

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

Causa

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

Sendo assim, é imprescindível que a equipe de auditoria se empenhe em descobrir a causa raiz, ou seja, a causa primeira, mais profunda e mais importante da condição. Para tanto, é necessário levantar hipóteses sobre quais fontes poderão acarretar as situações encontradas. O Quadro 1, da seção 2.2.2.1.1, pode auxiliar também nesse processo.

A determinação da causa raiz pode ser complexa. Em alguns casos, vários fatores, com diferentes graus de influência, podem se combinar para formar a causa raiz de uma situação encontrada, ou a causa raiz pode estar relacionada a uma questão mais ampla, como a cultura organizacional. Sendo assim, é possível que sejam identificadas apenas causas intermediárias para algumas situações.

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

Efeito

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

O efeito pode ser existente, quando já se trata de um fato resultante da condição, ou potencial (risco), quando há exposição, sem que tenha sido detectado efeito real. O exemplo mais comum de efeito é o prejuízo ao erário.

Os achados trarão, também, um título (descrição sumária) que sintetize a situação encontrada, de modo a direcionar a atenção do leitor.

4.4.3. DOCUMENTO AUXILIAR PARA A ESTRUTURAÇÃO DOS ACHADOS

O volume de documentos e informações recebidas em uma auditoria normalmente é bastante significativo, o que termina por dificultar, por exemplo, a identificação do que foi analisado, a relação dos achados entre si e quais evidências suportam as conclusões. Ademais, reunir o resultado do trabalho de diversos auditores pode se tornar tarefa difícil se não houver uma forma de estruturar as informações.

Para superar essas e outras dificuldades, os achados de auditoria serão organizados em um documento único, que apresente, de forma sintética, as informações que comporão os achados, o que propicia uma visão geral do trabalho realizado, facilitando as discussões internas e a supervisão.

Com essa finalidade, será utilizada uma matriz de achados, estruturada em formato de tabela, em que as colunas correspondam aos componentes dos achados e a outros conteúdos úteis para a compreensão das respostas às questões de auditoria e para auxílio à posterior elaboração da comunicação dos resultados.

Essa matriz pode ser preenchida somente com os tópicos frasais que sintetizem a informação de cada coluna. Quanto ao momento de elaboração, este deve ser concomitante à realização dos testes e à formação de opinião da equipe sobre as respostas às questões de auditoria.

Além das vantagens já citadas, a matriz de achados ainda possibilita outros ganhos para as equipes de auditoria, quais sejam:

- 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;

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.

Ver modelo no Anexo II.

4.5. MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE AUDITADA (OU RESPOSTAS DA UNIDADE AUDITADA)

Os achados preliminares de auditoria que indicarem a existência de falhas devem ser apresentados à alta administração da Unidade Auditada, juntamente com as recomendações preliminares, para que esta apresente esclarecimentos, avaliações ou informações adicionais que contribuam para o entendimento das condições verificadas ou para a construção de soluções.

Cabe à Audin-MPU definir outros possíveis formatos em que os achados serão apresentados. O formato narrativo, em que o texto é organizado em parágrafos, ou, por exemplo, a apresentação em forma de tabela (matriz de achados), ou em tópicos, em que cada componente é registrado por meio de textos sintéticos.

Essa apresentação pode ocorrer, a critério da Audin-MPU, durante a execução do trabalho, à medida que os achados forem sendo revisados pelo supervisor, ou de forma consolidada, quando todos os achados já se encontrarem formulados e revisados. Preferencialmente de forma consolidada e apresentados por meio da reunião de encerramento, conforme o item 3.1.2, e posterior envio por via documental.

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

As discordâncias devem ser analisadas criteriosamente e os eventuais erros materiais, corrigidos. Se a manifestação implicar a alteração de opinião da equipe, esse fato deve ser discutido com o supervisor, a opinião só será emitida no relatório de auditoria. Caso haja anuência desse, deve-se proceder à modificação dos achados de auditoria.

4.6. RECOMENDAÇÕES

As recomendações consistem em ações que a Audin-MPU entende que a implementação seja conveniente e oportuna às Unidades Auditadas, com a finalidade de corrigir falhas e aperfeiçoar processos. Não fazem parte dos achados, mas decorrem desses registros e são fundamentais para que a auditoria interna atinja seu propósito de agregar valor à gestão.

Em grande medida, o alcance dos objetivos de uma auditoria interna é mensurado por meio dos benefícios obtidos pela gestão com a implementação das recomendações. É imprescindível, portanto, que a Audin-MPU elabore adequadamente as recomendações e

realize o seu acompanhamento efetivo, pois, sem ele, não é possível se certificar de que os benefícios decorrentes do trabalho de auditoria foram de fato alcançados.

As recomendações devem se pautar preferencialmente em “o quê” necessita ser feito ou qual resultado precisa ser alcançado. Em algumas situações, é possível que a recomendação direcione também a forma, como no caso de elaboração de normativos, por exemplo. De modo geral, no entanto, a equipe de auditoria não deverá decidir “como” a administração agirá para solucionar os problemas. A solução deverá ser discutida e considerar os conhecimentos de que os gestores dispõem em relação ao objeto auditado e também os recursos com os quais podem contar.

As recomendações podem focar na causa, na condição, na consequência e eventualmente até no critério. **É fortemente recomendado que haja atenção especial ao tratamento da causa do problema identificado, tendo em vista que a correção da situação encontrada, por si só, não elide a causa do problema.** Quando se atua na causa raiz ou na causa mais próxima possível dela, é possível eliminar ou reduzir, consideravelmente, a probabilidade de reincidência da situação negativa encontrada, contribuindo para o aprimoramento da gestão.

Algumas recomendações podem estabelecer, em função da complexidade e da quantidade de ações a serem realizadas, a necessidade de a Unidade Auditada elaborar um plano de ação que direcione e permita o acompanhamento da implementação das medidas requeridas. Os planos de ação são elaborados pelos gestores, mas devem ser avaliados pela equipe de auditoria e, sempre que possível, aperfeiçoados com o auxílio dos auditores.

4.6.1. CARACTERÍSTICAS DESEJÁVEIS DAS RECOMENDAÇÕES

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

- a) monitorável: a recomendação deve ser passível de monitoramento, permitindo verificar se o que se pretendia com a recomendação foi alcançado. Para tanto, é importante que seja prevista a forma por meio da qual será aferido o desempenho das ações a serem implementadas e quais evidências serão apresentadas pela Unidade Auditada ou levantadas pela Audin-MPU para medir a efetiva implementação. É essencial que a recomendação possa ser acompanhada e que sua efetividade possa ser medida posteriormente por meio de seus custos de implementação e benefícios à gestão proporcionados;
- b) atuar na causa raiz: a recomendação deve se propor a atuar diretamente na causa identificada. Quando se atua na causa raiz, a eficácia da recomendação é maior, posto que terá um efeito preventivo, evitando que a situação se repita no futuro. Quando se atua em causas intermediárias, que são desdobramentos da causa raiz, corre-se o risco de apenas corrigir a situação pontual, não impedindo que ela se repita novamente;
- c) viável: é preciso levar em conta restrições de ordem legal, financeira, de pessoal e outras que possam afetar a implementação de medidas propostas pelos auditores. Nesse sentido, a discussão de soluções junto à Unidade Auditada é de suma

importância para compreensão do que é e do que não é possível fazer. Além disso, a equipe deve considerar o tempo razoável para a implementação das medidas a serem adotadas pelo gestor, pactuando prazo compatível;

d) apresentar uma boa relação custo-benefício: a equipe de auditoria e o supervisor do trabalho devem avaliar os custos e os benefícios esperados de cada recomendação. Recomendar controle via sistema informatizado, por exemplo, pode representar um custo alto demais para uma determinada operação, mas ser totalmente viável em outra área de negócio. Na medida do possível, deve-se minimizar o gasto de recursos, em atendimento ao princípio da economicidade;

e) considerar alternativas: é importante que a equipe de auditoria e o supervisor do trabalho levem alternativas e que também analisem aquelas propostas pela Unidade Auditada quando houver a discussão das recomendações. Existem situações em que há várias opções de soluções a serem adotadas, podendo-se optar por aquela que apresente melhor relação custo-benefício, por exemplo;

f) ser direcionada: a recomendação deve ser direcionada para o agente que tem responsabilidade e alçada para colocá-la em prática. A efetividade se perde se a recomendação for direcionada ao agente errado ou se não estiver claro quem deve implementá-la;

g) ser direta: a recomendação deve estar claramente identificada no texto do relatório (ou outra forma de comunicação) como sendo uma recomendação. Não pode haver dúvida sobre seu conteúdo e sobre a necessidade de atendê-la. Por isso, é necessária uma linguagem direta, sem termos vagos que possam dar a impressão de que não se trata de recomendação;

h) especificidade: no âmbito do achado de auditoria ao qual se relaciona, a recomendação deve tratar das medidas a serem tomadas, dos resultados a serem alcançados, não se atendo, via de regra, à forma como será implementada. Também não deve reproduzir exaustivamente a causa identificada, ou repetir a descrição da condição encontrada, por exemplo;

i) significância: essa característica deriva da própria relevância do achado. É importante apontar situações relevantes dentro do escopo da auditoria, assim como recomendar aquilo que pode fazer diferença na gestão, seja melhorando a governança, o gerenciamento de riscos ou a estrutura de controles existente;

j) ser positiva: discorrer sobre as medidas a serem tomadas em tom positivo, com frases afirmativas em vez de negativas, tende a facilitar o convencimento da alta administração e a consequente implementação da recomendação.

4.7. PAPÉIS DE TRABALHO

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

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

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

Constituem objetivos dos papéis de trabalho:

- a) auxiliar no planejamento, na execução e na supervisão dos trabalhos de auditoria;
- b) fornecer suporte para os 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 o PGMQ da AUDIN-MPU;
- f) facilitar revisões por parte de terceiros.

4.7.1. ELABORAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

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

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

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

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

4.7.2. ATRIBUTOS

As evidências coletadas e produzidas pelos auditores devem se constituir de informações suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, conforme detalhado na seção 3.3.1 deste Manual. Igualmente, os demais papéis de trabalho devem apresentar essas características essenciais.

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

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

Para garantir o equilíbrio na coleta e na produção de papéis de trabalho, o auditor deve orientar-se pelos procedimentos formais da Audin-MPU, sem deixar de fazer uso do ceticismo e de exercer seu julgamento profissional. A clareza está presente quando os documentos de auditoria são facilmente compreendidos e utilizados, especialmente na supervisão e na etapa de revisão do trabalho.

A **clareza** é reforçada, por exemplo, quando os documentos de auditoria apresentam uma lista de abreviaturas e um glossário com os principais termos utilizados.

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

Os auditores devem considerar, ainda, que explicações verbais podem ser utilizadas para esclarecer informações contidas na documentação de auditoria, mas que não representam, por si só, embasamento adequado para o trabalho ou para as conclusões obtidas.

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

4.7.3. CLASSIFICAÇÃO

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

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

São exemplos de papéis de trabalho permanentes, entre outros:

- a) regimento interno da Unidade Auditada;
- b) dados históricos;
- c) fluxograma de procedimentos operacionais;
- d) organograma;
- e) legislação específica aplicável;
- f) normas, estatutos, e resoluções;
- g) relatórios de auditoria de exercícios anteriores.
- h) Análise preliminar do objeto

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

Exemplos de papéis de trabalho correntes incluem, entre outros:

- 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 itens dos testes de auditoria realizados e das análises e conclusões obtidas;
- f) evidências dos achados de auditoria;
- g) atas de reuniões realizadas;
- h) relatório de auditoria e demais peças produzidas (parecer, certificado);
- i) documentos de comunicação de resultados, tais como avisos, memorandos e ofícios.

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

4.7.4. ESTRUTURA, ORGANIZAÇÃO E ARMAZENAMENTO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Conforme visto anteriormente, a elaboração da documentação de auditoria é responsabilidade dos auditores que compõem a equipe de auditoria, e deve ocorrer ao longo de todo o trabalho. Esse processo, no entanto, deve ser orientado por procedimentos

definidos formalmente pelo Responsável pela Audin-MPU, os quais devem compreender a estrutura, a organização e a forma de armazenamento dos papéis de trabalho.

Estrutura

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

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

Além disso, o conjunto da documentação de determinado trabalho de auditoria compreenda, no mínimo:

- a) o objetivo do trabalho;
- b) a documentação relativa ao planejamento, incluindo a análise preliminar do objeto, o escopo, o programa de trabalho (e alterações aprovadas), a alocação da equipe e a indicação do coordenador e do supervisor do trabalho;
- c) os entendimentos firmados no âmbito de trabalhos compartilhados, se for o caso;
- d) os resultados dos testes de auditoria realizados;
- e) as conclusões do trabalho e as evidências que as suportam;
- f) o relatório de auditoria ou outra forma de comunicação dos resultados;
- g) os documentos enviados para a Unidade Auditada;
- h) os documentos recebidos da Unidade Auditada;
- i) as verificações realizadas no processo de supervisão e outras salvaguardas de controle de qualidade realizadas.

Adicionalmente, para facilitar a elaboração, a organização e, sobretudo, a supervisão dos papéis de trabalho, poderão ser instituídos requisitos gerais, tais como:

- a) utilização de documentos padronizados, por exemplo questionários e *checklists*, os quais auxiliam na condução do trabalho e na orientação dos auditores. Também podem ser utilizadas matrizes e resumos para facilitar a consolidação das informações obtidas e das análises realizadas;
- b) necessidade de inclusão, em cada papel de trabalho de:
 - identificação única do trabalho de auditoria;
 - numeração do papel de trabalho em ordem sequencial;

- título que identifique a área ou o processo sob revisão;
- identificação do objetivo ou do conteúdo do documento;
- data da elaboração (ou coleta) e da supervisão;
- fonte dos dados;
- descrição da população avaliada, incluindo o tamanho da amostra e o método de seleção, se for o caso;
- os nomes dos responsáveis pela elaboração, coleta, supervisão e revisão. Para tanto, podem ser inseridos, nos papéis de trabalho, campos específicos para inclusão do nome dos auditores e do supervisor do trabalho, por exemplo.

c) utilização de referência cruzada de documentos, que possibilitem, a partir de um papel de trabalho, acesso direto e rápido a outro papel de trabalho. Exemplos dessa prática, incluem, por exemplo, a utilização de hiperlinks ou de códigos que identifiquem os documentos.

Organização e armazenamento

Os papéis de trabalho devem ser produzidos e armazenados preferencialmente em meio digital. Serão consideradas, entre outras, as seguintes questões: local de armazenamento; funções de backup e de recuperação; possibilidade de utilização de referências cruzadas que facilitem a pesquisa; automatização de pesquisa; uniformidade de formato. Serão observadas também as questões de segurança, como, por exemplo, a necessidade de que as informações registradas sejam protegidas contra acesso não autorizado e alterações.

Quando utilizado o meio físico de armazenamento, também serão consideradas questões relacionadas à facilidade de pesquisa, padronização de formato, integridade das informações, restrição de acesso e locais para guarda dos documentos.

Os papéis de trabalho fornecem a base para as conclusões da auditoria, logo, o armazenamento deve ocorrer de forma a garantir a sua preservação, necessária para a adequada supervisão, para a revisão e para a realização de consultas posteriores, seja em decorrência de novos trabalhos, seja por solicitação de acesso realizada por terceiros.

Deve-se, portanto, ser garantida também a rastreabilidade dos papéis de trabalho.

A referenciação por meio de códigos compreende a codificação dos documentos a partir de uma ou mais características comuns, como por exemplo, a etapa da auditoria, o tipo de documento, a área analisada, e o assunto tratado.

Os documentos serão organizados de tal forma que pessoas que não participaram do trabalho sejam capazes de identificar quais termos de referência foram utilizados, quais testes foram realizados e quais foram as conclusões da auditoria, entre outras informações relevantes.

A indexação é ação de descrever e de identificar um documento para depois listá-lo e organizá-lo por meio de índices. Esses índices podem ser representados por números, por

palavras, ou por uma combinação alfanumérica, e devem ser previstos em um índice geral. Também nesse caso serão utilizadas características similares para definição dos índices, tais como a etapa da auditoria ou o assunto tratado.

4.7.5. POLÍTICA DE ACESSO AOS PAPÉIS DE TRABALHO

Cabe à Audin-MPU a responsabilidade pela guarda dos papéis de trabalho e pelo estabelecimento de política que discipline as regras de acesso a esses documentos.

Os termos estabelecidos devem estar de acordo com os preceitos legais e com a política de concessão de acesso a documentos adotada pelo MPU e incluir, no mínimo:

- a) indicação das partes internas e externas à Audin-MPU que podem ter acesso aos papéis de trabalho, como, por exemplo: determinados cargos ou funções do MPU; órgãos de defesa do patrimônio público; respectivo órgão central ou setorial do Tribunal de Contas da União. A depender da criticidade de algumas informações, a política pode estabelecer restrições de acesso dentro da própria Audin-MPU;
- b) formas de tratamentos no caso de eventuais solicitações de acesso, estabelecendo, por exemplo, responsáveis na Audin-MPU pelo atendimento, instâncias de aprovação, análises a serem realizadas e prazos para resposta;
- c) necessidade de manutenção de segredo de justiça ou de sigilo estabelecido pela legislação, como por exemplo, informações pessoais⁴⁹; comerciais; bancárias e industriais. A política estabelecerá quais partes (internas e externas) poderão ter acesso a informações dessa natureza, bem como meios para formalização da responsabilidade com a manutenção do segredo de justiça ou do sigilo;
- d) necessidade de restringir o acesso às informações classificadas como ultrassecretas, secretas e reservadas, na forma da lei.

O responsável pela Audin-MPU atentará para que a política não contemple itens que prejudiquem a atribuição dos agentes públicos autorizados por lei.

4.7.6. RETENÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Os papéis de trabalho correntes serão mantidos durante o prazo estipulado pelo Tribunal de Contas da União para guarda da documentação apresentada no âmbito das prestações de contas anuais.

5. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

A Audin-MPU comunicará os resultados dos trabalhos de auditoria, os quais devem ser construídos com base nas análises realizadas pela equipe de auditoria, nas informações e nos esclarecimentos prestados pela gestão, e nas possíveis soluções discutidas com a Unidade Auditada. É por meio da comunicação que a atividade de auditoria interna promove mudanças positivas nas Unidades Auditadas e, conseqüentemente, agrega valor à gestão.

⁴⁹ Nome, CPF ou outros dados a partir dos quais seja possível identificar uma pessoa.

A finalidade de todo processo de comunicação é "tornar comum", isto é, garantir que o receptor se aproprie daquele pensamento ou conhecimento que o emissor quer transmitir: a mensagem. Aquele que se comunica, portanto, tem como finalidade primeira tornar comum os seus pensamentos e conhecimentos aos interlocutores. Para atingir essa finalidade, faz-se necessário que utilize um canal.

No caso da comunicação no trabalho de auditoria, verifica-se que o emissor é a própria Audin-MPU. Os receptores são principalmente a alta administração da Unidade Auditada, os gestores responsáveis pelo objeto de auditoria, outros órgãos públicos interessados e a sociedade de modo geral. A mensagem consiste nas descrições das situações encontradas, nas análises, nas opiniões, nas conclusões e nas recomendações sobre o objeto da auditoria. Os documentos em que são registrados esses conteúdos constituem o canal, por meio do qual a Audin-MPU emite suas mensagens, as quais também costumam ser emitidas nas reuniões entre auditores e auditados.

A forma de comunicação dos resultados mais comumente utilizada na atividade de auditoria é o relatório. O relatório consiste em documento técnico por meio do qual a Audin-MPU comunica os objetivos do trabalho, a extensão dos testes aplicados, as conclusões obtidas, as recomendações emitidas e os planos de ação propostos.

O relatório de auditoria também pode comunicar opiniões gerais, as quais podem ser fornecidas como parte de um relatório individual ou, a depender do trabalho, constituir o conteúdo único de um relatório.

As diretrizes e regras para elaboração do Relatório de Auditoria serão tratadas em manual próprio.

6. MONITORAMENTO

A responsabilidade pelo atendimento às recomendações emitidas pela Audin-MPU compete, em primeiro lugar, aos gestores das Unidades Auditadas. Ao responsável pela Audin-MPU cabe o estabelecimento, a manutenção e a supervisão (a qual poderá ser delegada) do processo de monitoramento da implementação das recomendações.

O monitoramento consiste na adoção de ações pela Unidade de Auditoria Interna, a fim de verificar se as medidas implementadas pela Unidade Auditada estão de acordo com as recomendações emitidas ou com o plano de ação acordado e se aquelas medidas foram suficientes para solucionar a situação apontada como inadequada frente aos critérios adotados.

À Audin-MPU, portanto, não basta recomendar. Há a necessidade de verificar a efetividade das suas recomendações, o que constitui, a um só tempo, uma forma de a Audin-MPU avaliar a qualidade dos seus trabalhos e também de assegurar que a atividade de Auditoria Interna contribua efetivamente para o aperfeiçoamento da gestão pública, agregando valor às Unidades Auditadas. Os objetivos da auditoria, portanto, não são atingidos plenamente com a emissão do relatório, mas somente quando a Unidade Auditada

implementa as respectivas recomendações e essas são avaliadas como suficientes pela Audin-MPU.

Dessa forma, mais do que verificar o mero cumprimento de formalidades, é fundamental que a prioridade desse monitoramento seja avaliar se os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão realmente se tornaram mais eficazes, mais eficientes e/ou mais econômicos.

O processo e método de monitoramento será em manual próprio e fará parte do planejamento trabalhos a serem realizados ao longo do ano.

REFERÊNCIAS

MANUAL DE ORIENTAÇÕES TÉCNICAS DA CGU. Brasília, 2017.

ALVES, Paula Melo de Andrade; FREITAS, Arlindo de Oliveira. Ferramentas Informatizadas Utilizadas na Auditoria. Revista Brasileira de Contabilidade – RBC, [S.l.], n. 225, jun. 2017. ISSN 2526-8414.

ANDERSON, Urton L.; HEAD, Michael J.; RAMAMOORTI, Srdhar; RIDDLE, Cris; SALAMASICK, Mark; SOBEL, Paul J. Internal Auditing – Assurance & Advisory Services. 4th ed. Lake Mary: Internal Audit Foundation, 2017.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). NBR ISO 19011: Diretrizes para auditoria de sistemas de gestão (Guidelines for auditing management systems). Rio de Janeiro, 2012.

_____. NBR ISO 31000: Gestão de Riscos: Princípios e Diretrizes. Rio de Janeiro, 2009.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond; KELL, Walter G. Auditoria. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, 1988.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP); Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016. Brasília: Diário Oficial da União, 11 maio 2016.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa nº 24, de 17 de novembro de 2015. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), os trabalhos de auditoria realizados pelas unidades de auditoria interna e o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT) e dá outras providências. Brasília, 2015.

_____. _____. Ordem de Serviço nº 111, de 16 de agosto de 2005. Brasília, 2005. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União Secretaria Federal de Controle Interno Brasília, dez. 2017 126

_____. _____. Portaria nº 1.276, de 05 de junho de 2017. Institui conceitos e orientações relacionados aos benefícios financeiros e não financeiros. Brasília, 2017.

_____. _____. Curso Técnicas e instrumentos para coleta e análise de dados em auditoria. In: Oficinas de Reformulação de Relatórios. Conteudista: Maria das Graças Rua. Brasília, 2016

_____. _____. Curso Auditoria Baseada em Risco. Conteudistas: Antônio Alves de Carvalho Neto, Arnaldo Ribeiro Gomes. Brasília, 2017.

_____. _____. Curso Gestão de Riscos e Controles Internos no Setor Público. Conteudistas: Américo Cordeiro, Karen Cristina Cremer Francisco Sá Teles. Brasília, 2017.

_____. _____. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017. Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, 2017.

_____. _____. _____. Portaria SFC/CGU nº 896, de 12 de maio de 2016. Institui o Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade das Ações de Controle (PRO-Qualidade). Brasília, 2016.

_____. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Centro de Controle Interno da Aeronáutica. Portaria CENCIAR nº 122/CENCIAR-4, de 260 de novembro de 2015. Aprova a edição da ICA 174-4 Padrões de Auditoria Interna. Brasília, 2015.

_____. _____. _____. Portaria nº 349/GC3, de 4 de abril de 2016. Aprova a edição da NSCA 174-2 Normas da Auditoria Interna. Brasília, 2016.

_____. Tribunal de Contas da União (TCU). Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT. Brasília, 2011.

_____. _____. Padrões de Auditoria de Conformidade. Brasília, 2009

_____. _____. Manual de Auditoria Operacional. Brasília, 2010.

_____. _____. Glossário de Termos de Controle Externo. Brasília, 2012.

_____. _____. Manual de auditoria financeira. Brasília, 2016.

_____. _____. Acórdão nº 415/2009-2ª Câmara-TCU. Ata nº 5, Sessão de 03 de março de 2009. Brasília, 2009. Item 1.4.1.4.

_____. _____. Acórdão nº 1171/2017-TCU-Plenário. Ata nº 20, Sessão de 07 de junho de 2017. Relatório de levantamento (...) com vistas a avaliar a auditoria interna da Administração Direta do Poder Executivo Federal e as competências das Secretaria Federal de Controle-SFC para realizar auditorias financeiras. Brasília, 2017.

_____. _____. Portaria TCU nº 168, de 30 de junho de 2011.

_____. _____. Técnicas de Auditoria: Benchmarking. Brasília, 2000.

_____. _____. Técnica de Indicadores de Desempenho para Auditorias. Brasília, 2011. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União Secretaria Federal de Controle Interno Brasília, dez. 2017 127

_____. Tribunal de Contas do Distrito Federal. Manual de Auditoria: parte geral 2ª v. Brasília: TCDF, 2011. BRASILIANO, Antonio Celso Ribeiro. Inteligência em riscos: gestão integrada em riscos corporativos. São Paulo: Sicurezza, 2016.

_____. Auditoria baseada em riscos - Como implementar a ABR nas organizações: uma abordagem inovadora. São Paulo: Risk Tecnologia, 2007. Disponível em . Acesso em: 20 mar. 2017.

_____. Gestão de Riscos: Diretrizes para a Implementação da ISO 31000:2009. São Paulo: Risk Tecnologia, 2009. COCHRAN, W. G. Sampling Techniques. 3 ed. John Wiley & Sons, 1977. THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO).

Controle Interno - Estrutura Integrada: Sumário Executivo. Tradução: Price Waterhouse Coopers e Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, 2013.

_____. Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada: Sumário Executivo e Estrutura (COSO GRC, 2004). Tradução: Price Waterhouse Coopers e Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, 2007. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL: Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração. Brasília, 2015.

_____. NBC TA 200: Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Brasília, 2009.

_____. NBC TA 230: Documentação de Auditoria. Brasília, 2009. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União Secretaria Federal de Controle Interno Brasília, dez. 2017 128

_____. NBC TA 240: Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Brasília, 2009

_____. NBC TA 300: Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Brasília, 2009.

_____. NBC TA 330: Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados. Brasília, 2009.

_____. NBC TA 500: Evidência de Auditoria. Brasília, 2009.

_____. NBC TA 530: Amostragem em Auditoria. Brasília, 2009.

CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues Cordeiro. Testes em auditoria: uma revisão conceitual aplicável na prática. Artigo publicado no Portal de Auditoria. CREPALDI, Sílvia Aparecido. Auditoria contábil: teoria e prática – 8. ed. – São Paulo: Atlas, 2012.

_____; CREPALDI, Guilherme Simões. Auditoria contábil: teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016. DA COSTA, Gledson Pompeu Corrêa. Contribuições da Auditoria Contínua para a Efetividade do Controle Externo. Especialização em Auditoria e Controle Governamental. Instituto Serzedello Corrêa – ISC/TCU, Brasília, 2012.

GLEIM, Irvin N. CIA Review Parte 1. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. 17. ed. São Paulo, 2014. GRIFFITHS, David. Risk based internal auditing: An introduction. [S.l.: s.n], 2015a. [EBook]. Disponível em . Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. Risk based internal auditing: Audit Manual. [S.l.: s.n], 2015b. [E-Book]. Disponível em . Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. Risk based internal auditing: Compiling a Risk and Audit Universe. [S.l.: s.n], 2015c. [E-Book]. Disponível em . Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. Risk based internal auditing: Three views on implementation. [S.l.: s.n], 2015d. [EBook]. Disponível em . Acesso em: 23 abr. 2017.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF). Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017.

Disponível em: . INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS (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, 2009.

_____. Declaração de Posicionamento: As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2013.

_____. Declaração de Posicionamento: O papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos corporativos. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA. São Paulo, 2009.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). ISSAI 100: Fundamental Principles of Public Sector Auditing. Beijing, 2013. Disponível em: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.html Acesso em: out. 2017.

_____. ISSAI 3000: Standard for Performance Auditing. Viena, 2016.

_____. ISSAI 4000: Compliance Audit Standard. Viena, 2016.

_____. INTOSAI Guidance for Good Governance (INTOSAI GOV) 9150 – Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector. Johannesburg, 2010.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING. ISA 530: Audit Sampling. 2009.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). Avaliação da OCDE sobre o Sistema de Integridade da Administração Pública Federal Brasileira. [S.l.: s.n.], 2011. Disponível em . Acesso em: 05 jul. 2017.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Manual de Auditoria Governamental. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

UNIÃO EUROPÉIA. Tribunal de Contas Europeu. Manual da auditoria de resultados. 2015.

GLOSSÁRIO

Accountability: obrigação dos agentes e das organizações que gerenciam recursos públicos de assumir integralmente as responsabilidades por suas decisões e pela prestação de contas de sua atuação de forma voluntária, inclusive sobre as consequências de seus atos e omissões.

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

Alta administração: a alta administração representa o mais alto nível estratégico e decisório de uma unidade. Para os efeitos deste Manual, deve ser considerado como alta administração todo e qualquer responsável por tomar decisões de nível estratégico, independentemente da natureza da Unidade e das nomenclaturas utilizadas. São, portanto, as instâncias responsáveis pela governança, pelo gerenciamento de riscos e pelos controles internos da gestão, a quem a Audin-MPU deve se reportar, por serem capazes de desenvolver uma visão de riscos de forma consolidada e definir o apetite a risco da unidade, implementar as melhorias de gestão necessárias ao tratamento de riscos e dar efetividade às recomendações da Audin-MPU. Nas Unidades Auditadas em que não exista a figura do conselho, a alta administração acumula as suas funções.

Apetite a Risco: nível de risco que uma unidade está disposta a aceitar.

Apuração: compreende a realização de trabalhos destinados à averiguação de atos ou fatos inquinados como ilegais ou irregulares na utilização de recursos públicos federais, que podem decorrer de fraude ou erro.

Auditor interno: servidor que exerce atividades de auditoria interna.

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

Benefício Efetivo: impacto positivo na gestão pública, comprovado, decorrente da implementação de orientações e recomendações provenientes das atividades de auditoria interna executadas pela Audin-MPU; consiste no tipo de benefício que deve ser registrado como resultado da atuação da atividade de auditoria interna. Para os fins deste Manual, o termo benefício se refere a benefício efetivo.

Benefício Financeiro: benefício que pode ser representado monetariamente e demonstrado por meio de documentação comprobatória, preferencialmente fornecida pelo gestor; inclui aqueles decorrentes de recuperação de prejuízo.

Benefício Não-Financeiro: benefício que demonstra impacto positivo de forma estruturante, ou seja, que se direciona a um processo ou atividade fundamental da administração pública, mas que não é passível de representação monetária (como melhorias gerenciais, em

normativos ou em controles internos, por exemplo), devendo ser quantificado, se possível, em alguma unidade não monetária.

Cadastro de riscos: é uma lista de riscos, interdependentes ou não, que contêm características semelhantes.

Causa-raiz: causa primária ou causas que deram origem a uma dificuldade, um erro ou um caso de não conformidade.

Ceticismo profissional: postura que inclui uma mente questionadora e alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria.

Conflito de interesse: situação na qual o auditor interno tem interesse profissional ou pessoal conflitante com o desempenho da auditoria, comprometendo sua objetividade. O conflito pode surgir antes ou durante o trabalho de auditoria e criar uma aparência de impropriedade que pode abalar a confiança no auditor, na Audin-MPU, na Unidade Auditada ou na atividade de auditoria interna.

Controle compensatório: são controles que podem reduzir o risco quando os controles primários são ineficazes.

Controle complementar: são os controles que trabalham junto com outros controles para reduzir o risco a um nível aceitável.

Controle corretivo: são os controles que corrigem os efeitos negativos de eventos indesejados.

Controle detectivo: são os controles que detectam a materialização de eventos de risco, contudo não impedem a sua ocorrência. Alertam sobre a existência de problemas ou desvios do padrão, com o objetivo de provocar a gestão para adotar as ações corretivas.

Controle diretivo: causam ou incentivam a ocorrência de um evento desejável. Exemplo: treinamento de servidores, manuais.

Controle preventivo: são os controles que impedem a ocorrência de eventos indesejados.

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

forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica. Nesse Manual, pode também ser denominado apenas controle ou controle interno.

Controles internos chave: todas as medidas relevantes tomadas pela organização para evitar a ocorrência de um risco associado a um objetivo fundamental para a organização, ou seja, todas as medidas adotadas para mitigar a ocorrência de riscos e aumentar a probabilidade de atingir os principais objetivos estabelecidos.

COSO: *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. O COSO é uma iniciativa conjunta de cinco organizações do setor privado que se propõe a liderar a geração de conhecimento por meio do desenvolvimento de estruturas e diretrizes sobre controles internos, gerenciamento de riscos corporativos e prevenção de fraudes.

Distorção relevante: distorções, incluindo omissões, são consideradas relevantes se, individualmente ou em conjunto, puderem razoavelmente influenciar as decisões relevantes dos usuários previstos tomadas com base na informação do objeto.

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

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

Erro: ato não-voluntário, não-intencional, resultante de omissão, desconhecimento, imperícia, imprudência, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de documentos, registros ou demonstrações. Existe apenas culpa, pois não há intenção de causar dano.

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

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

Gestores: servidores, ocupantes de cargo efetivo ou em comissão, que compõem o quadro funcional do MPU, responsáveis pela coordenação e pela condução dos processos e atividades da unidade, incluídos os processos de gerenciamento de riscos e controles.

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

Ilegalidade: é o ato ou fato contrário ao ordenamento jurídico, incluídos as leis e outros atos normativos, bem como os princípios jurídicos.

Impropriedade: são falhas de natureza formal de que não resulte dano ao erário e outras que têm o potencial para conduzir à inobservância aos princípios de administração pública ou à infração de normas legais e regulamentares, tais como deficiências nos controles internos da gestão, violações de cláusulas, abuso, imprudência, imperícia.

Independência: é a imunidade quanto às condições que ameaçam a capacidade da atividade de auditoria interna de conduzir suas responsabilidades de maneira imparcial.

Indicadores de desempenho: trata-se de um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas.

Irregularidade: é a prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico, desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, tais como fraudes, atos ilegais, omissão no dever de prestar contas, violações aos princípios de administração pública.

Julgamento profissional: é a aplicação do treinamento, conhecimento e experiência relevantes, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, contábeis e éticas, na tomada de decisões informadas a respeito dos cursos de ação apropriados nas circunstâncias do trabalho de auditoria.

Magnitude do risco: nível de risco medido em termos de impacto e probabilidade. A nomenclatura pode variar no âmbito de cada órgão/entidade.

Materialidade: constitui critério utilizado na seleção de objetos de auditoria por parte da Audin-MPU, e refere-se ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados em determinada unidade administrativa, função, macroprocesso, ação de governo, política, etc.

Objetividade: constitui princípio fundamental para a prática da atividade de auditoria interna. Refere-se a atitude mental imparcial que permite aos auditores internos executarem os trabalhos de auditoria de maneira a terem uma confiança no resultado de seu trabalho e que não seja feito nenhum comprometimento da qualidade. Requer que os auditores internos não subordinem a outras pessoas o seu julgamento em assuntos de auditoria, que mantenham uma atitude de imparcialidade, que possuam honestidade intelectual e que estejam livres de conflitos de interesse.

Objeto de auditoria: unidade, função, processo, sistema ou similar, sob a responsabilidade de uma Unidade Auditada, sobre a qual pode ser realizadas atividades avaliação ou consultoria pela Audin-MPU.

Parte interessada: pessoa ou organização que pode afetar, ser afetada, ou perceber-se afetada por uma decisão ou atividade.

Política de gestão de riscos: declaração das intenções e das diretrizes gerais de uma unidade relacionadas à gestão de riscos.

Probabilidade: trata-se da possibilidade de que um dado evento possa ocorrer. Pode ser expressa utilizando-se de termos qualitativos (frequente, comum, possível, incomum, raro) ou quantitativos, como percentual de probabilidade ou frequência.

Proficiência: capacidade dos auditores internos de realizar os trabalhos para os quais foram designados. Os auditores devem possuir e manter o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais.

Questões de auditoria: consistem nos objetivos do trabalho descritos em forma de perguntas. São necessárias para direcionar os trabalhos para os resultados que se pretende atingir.

Responsável pela Unidade de Auditoria Interna (Responsável pela Audin-MPU): mais alto nível de gestão da Audin-MPU, responsável pela conformidade da atuação da AUDIN-MPU com o presente Manual e com as demais normas e boas práticas aplicáveis à atividade de auditoria interna, independentemente do exercício direto de suas atribuições ou de eventual delegação de competência.

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

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

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

Risco inerente: é o risco do negócio, do processo ou da atividade, independente dos controles internos administrativos adotados.

Risco residual: risco a que uma organização está exposta após a implementação de ações gerenciais para o tratamento do risco.

Segregação de funções: consiste na separação de funções de tal forma que estejam segregadas entre pessoas diferentes, a fim de reduzir o risco de erros ou de ações inadequadas

ou fraudulentas. Geralmente implica dividir as responsabilidades de registro, autorização e aprovação de transações, bem como de manuseio dos ativos relacionados.

Serviços de avaliação: atividade de auditoria interna que consiste no exame objetivo da evidência, com o propósito de fornecer a Unidade uma avaliação tecnicamente autônoma e objetiva sobre o escopo da auditoria.

Serviços de consultoria: atividade de auditoria interna que consiste em assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados, prestados em decorrência de solicitação específica do órgão ou entidade da Administração Pública Federal, cuja natureza e escopo são acordados previamente e que se destinam a adicionar valor e a aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e a implementação de controles internos na organização, sem que o auditor interno assuma qualquer responsabilidade que seja da administração da Unidade Auditada.

Unidade Auditada: unidade gestora ou administrativa para a qual Audin-MPU tem a responsabilidade de contribuir com a gestão, por meio de atividades de avaliação e de consultoria. Para os fins deste Manual, o termo Unidade Auditada, no contexto dos trabalhos de avaliação e consultoria, também pode ser compreendido como macroprocesso, processo, unidade gestora ou objeto sobre o qual incida um trabalho de auditoria.

Universo de auditoria: conjunto de objetos de auditoria passíveis de ser priorizados pela Audin-MPU.

APÊNDICE A – ORDEM DE SERVIÇO

AUDIN-MPU-00000XXXX/2020



MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO
AUDITORIA INTERNA
DIRETORIA DE AUDITORIA XXX

ORDEM DE SERVIÇO DIXX AUDIN-MPU Nº x/2020

Brasília, XX de XXXXX de 20XX

Diretoria de Auditoria de xxx da Auditoria da Auditoria Interna do Ministério Público da União, no uso de suas atribuições, resolve:

Designar os servidores xxx e yyy para, sob a coordenação de (chefe de divisão), realizarem xxxx(auditoria, inspeção, avaliação de orientação centralizada e etc) na área de xxxxx conforme objetivos estabelecidos no Plano Auditoria de Interna, com vistas a agregar valor e contribuir com a gestão na **Unidade XX**.

Os trabalhos devem ser executados tendo em vista o disposto no Manual de Auditoria e observando o seguinte cronograma:

- a) reuniões e solicitações de auditoria: xx;
- b) procedimentos de auditoria: xx;
- c) matriz de achados e plano de ação: xx;
- d) elaboração de minuta de relatório de auditoria: até **xx**.

XXXXXX

DIRETORIA DE AUDITORIA DE XXX

APÊNDICE B – OFÍCIO DE APRESENTAÇÃO

AUDIN-MPU-00000xxx/2020

**MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO
AUDITORIA INTERNA**

Ofício nº XX/20XX/AUDIN-MPU

Brasília, X de XXXXXXX de 2020.

A Sua Excelência o Senhor

XXXXXX

[CARGO]

[ÓRGÃO]

Brasília - DF

Assunto: AUDITORIA.

Senhor(a) [Cargo],

Conforme previsto Plano Anual de Auditoria Interna, informamos que daremos início aos trabalhos de auditoria com o objetivo de *[detalhar objetivo]*. *[No parágrafo inicial também poderão ser apresentados o escopo e os principais critérios selecionados durante a fase de planejamento]*

A equipe de auditoria será composta pelos servidores *[Nome do Servidor e Cargo]*, *[Nome do Servidor e Cargo]* e *[nome-chefe de divisão]*, sob a Coordenação do último.

Os trabalhos de campo ocorrerão no período de ____/____/____ a ____/____/____. Para o bom desenvolvimento dos trabalhos, solicitamos previamente a adoção das seguintes providências⁵⁰:

- a) disponibilização de sala reservada e segura para que a equipe possa se instalar durante os trabalhos de campo;
- b) disponibilização de senha de acesso aos seguintes sistemas corporativos: *[especificar sistemas]*;

⁵⁰ Esse parágrafo deve ser inserido caso haja trabalho de campo.

- c) designação de uma pessoa qualificada para fazer a interlocução entre a equipe de auditoria e as subunidades de Unidade Auditada durante a realização dos trabalhos.

A equipe de auditoria estará disponível para prestar os esclarecimentos relativos à condução dos trabalhos durante toda a fase de execução dos trabalhos. Da mesma forma, é importante que os interlocutores dessa Unidade mantenham postura dinâmica e ágil na interação com a equipe de auditoria, apresentando tempestivamente documentos, manifestações e/ou esclarecimentos relativos aos assuntos que venham a ser levantados ao longo dos trabalhos, por meio das Solicitações e Notas de Auditoria a serem expedidas.

Após a finalização dos trabalhos de campo, será encaminhado Matriz de Achados *[ou outro documento utilizado pela UAIG]*, que servirá de subsídio para a reunião que discutirá os achados (quando houver).

Considerando as diretrizes do **Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade** desta Unidade de Auditoria Interna, informamos também que Vossa Senhoria poderá receber convite, ao final dos trabalhos, para participar de pesquisa de avaliação da referida ação de controle.

Cabe informar que a auditoria estará sob a Supervisão do servidor *[Nome do servidor- Diretor de Auditoria de xxxxxx]*.

Com o intuito de agilizar os trabalhos, segue, anexa, a Solicitação de Auditoria nº
XX/AAAA.

Atenciosamente,

NOME DO SIGNATÁRIO
AUDITOR-CHEFE

APÊNDICE C – SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA

AUDIN-MPU-00000xxx/2020



MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO AUDITORIA INTERNA

Solicitação de Auditoria nº: [Processo Auditoria/Numeração sequencial da Solicitação]

Destinatário: [Nome do gestor]

Unidade Auditada: [Nome da Unidade Auditada]

[Cidade, Data por extenso]

Senhor(a) [gestor],

Considerando o disposto no Plano Anual de Auditoria e com vistas a subsidiar os trabalhos de auditoria que serão/estão sendo realizados nessa unidade, solicitamos o seguinte:

1. Apresentar os originais dos processos:
 - a) Processo nº XXXX/AAAA: *[quando possível, especificar páginas]*;
 - b) Processo nº YYYY/AAAA: *[quando possível, especificar páginas]*;
2. Providenciar cópias digitais dos seguintes documentos:
 - a) Ofício nº XX/AAAA;
 - b) Portaria nº YY/AAAA;
 - c) Processo nº ZZ/AAAA: *[quando possível, especificar páginas]*;
3. Informar o quantitativo de *[especificar a informação requerida]*;
4. Descrever quais os procedimentos de controle utilizados no processo *[detalhar processo]*;
5. Descrever o método de cálculo utilizado na construção dos seguintes indicadores: *[especificar indicadores]*.

Os processos solicitados no item 1 deverão ser apresentados à equipe de

auditoria instalada na unidade [*especificar sala*]⁵¹. Os documentos solicitados no item 2 deverão ser digitalizados e enviados por e-mail. As informações constantes dos itens 3, 4 e 5 poderão ser encaminhadas eletronicamente. O e-mail para encaminhamento das informações é [*inserir e-mail*].

Quando do envio das informações à equipe de auditoria, orienta-se que esta unidade informe a qual item da listagem acima cada resposta se refere. Além disso, é importante que sejam identificados os responsáveis pela informação, a fonte da informação e que os documentos estejam datados e assinados, quando couber.

NOME DO SIGNATÁRIO
DIRETOR DE AUDITORIA DE XXXX
OU
NOME DO SIGNATÁRIO
AUDITOR-CHEFE⁵²

⁵¹ Quando for presencial.

⁵² Quando a solicitação for encaminhada à ESMPU, PGR, PGT, PGJM e PJG ou a membros.

APÊNDICE D – ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO

AUDIN-MPU-00000xxx/2020

**MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO
AUDITORIA INTERNA**

1. os objetivos e estratégias da Unidade Auditada e os meios pelos quais ela monitora o seu desempenho (relacionado ao processo auditado);
2. os riscos significativos a que a Unidade Auditada está exposta e as medidas de controle a eles relacionadas (definidos pela estrutura organizacional competente, conforme a política de gestão de riscos da organização, se houver);
3. os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada (se houver).
4. objetivos e riscos associados ao objeto de auditoria (definidos pela estrutura organizacional competente, conforme a política de gestão de riscos do Ramo) e os controles internos associados a esses riscos, se houver;
5. apetite a risco da organização em relação aos riscos associados ao objeto da auditoria (definido pela estrutura organizacional competente, conforme a política de gestão de riscos do Ramo), se houver;
6. relação do objeto de auditoria com a missão, visão, objetivos estratégicos da Unidade Auditada;
7. objetivos e estrutura de governança, de gerenciamento de riscos e controles do objeto de auditoria;
8. indicadores de desempenho do objeto de auditoria, se houver;
9. fluxogramas (mapas de processos) relacionados ao objeto da auditoria;
10. responsáveis pelo objeto da auditoria;
11. estrutura organizacional das áreas envolvidas;
12. leis e regulamentos, normas, orientações, manuais e procedimentos internos, decisões de órgãos reguladores relacionados ao objeto de auditoria;
13. jurisprudência de interesse (Tribunal de Contas da União, Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça etc.);
14. estudos sobre o objeto da auditoria;
15. quantidade/lotação/perfil da força de trabalho envolvida (inclusive terceirizados);
16. principais insumos utilizados (energia, equipamentos, matéria-prima etc.);
17. sistemas informatizados utilizados;
18. partes interessadas;
19. materialidade dos recursos (em R\$) do processo auditado;
20. histórico de achados;
21. recomendações dos órgãos de controle pendentes de atendimento;
22. informações extraídas de sistemas corporativos, da imprensa, da internet;
23. resultados de trabalhos anteriores.

APÊNDICE E – MATRIZ DE PLANEJAMENTO

AUDIN-MPU-00000xxx/2020

Unidade:

Objeto:

Equipe de Auditoria:

Problema (facultativo) ou Risco	Questões de auditoria	Critério (o que deve ser)	Informações requeridas	Fontes de informação	Procedimentos de auditoria	Período	O que a análise vai permitir dizer/Possíveis achados (facultativo)
O problema consiste na descrição daquilo que motivou a auditoria. Deve ser bem delimitado e expresso de forma clara e concisa. Exemplo: o surto de dengue está comprometendo gravemente a saúde das famílias brasileiras.	Consistem nos objetivos do trabalho descritos em forma de perguntas. São necessárias para direcionar os trabalhos para os resultados que se pretende atingir.	É o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado.	Deve ser preenchida com as informações que serão necessárias para responder às questões de auditoria. Exemplos: dados extraídos do SIAFI (informar quais dados); resultados dos indicadores de desempenho da unidade X (informar quais indicadores)...	É a identificação de onde as informações requeridas estão disponíveis, por exemplo, sistemas corporativos; sistemas internos da unidade; instalações físicas do gestor; terceiros depositários...	Conjunto de exames que têm como finalidade obter evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, que permitam responder a uma questão de auditoria.		Hipóteses, ou seja, respostas provisórias para as questões de auditoria. Têm o papel de auxiliar o auditor a antecipar possíveis dificuldades ou fragilidades no seu trabalho.

APÊNDICE F – NOTA DE AUDITORIA

AUDIN-MPU-00000xxx/2020

**MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO
AUDITORIA INTERNA****Nota de Auditoria nº:** [Processo Auditoria/Numeração sequencial da Nota]**Destinatário:** [Nome do dirigente máximo da Unidade Auditada]**Unidade Auditada:** [Nome da Unidade Auditada]

[Cidade, Data por extenso]

Senhor(a) [Cargo dirigente máximo da Unidade Auditada],

No decorrer dos trabalhos de auditoria, foram verificadas falhas cujas medidas de saneamento devem ser adotadas antes da conclusão dos trabalhos de campo. Portanto, estão relacionados, a seguir [ou em anexo, a depender da quantidade de registros], o(s) registro(s) elaborado(s) pela equipe de auditoria, as providências recomendadas e os prazos estabelecidos para o seu atendimento:

1. Achado (descrição sumária):

- Fato:
- Causas:
- Recomendação:

Prazo para atendimento: ____/____/____. **Achado (descrição sumária):**

- Fato:
- Causas:
- Recomendação:

Prazo para atendimento: ____/____/____.

A equipe de auditoria estará disponível tanto pessoalmente, como também através de e-mail ou telefone, para prestar quaisquer esclarecimentos em relação aos registros apresentados.

**NOME DO SIGNATÁRIO
AUDITOR-CHEFE**

ANEXO I – MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES

AUDIN-MPU-00000xxx/2020



MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO
AUDITORIA INTERNA

Objeto Auditado:

Unidade Auditada:

Equipe de Auditoria:

Objetivo - Chave	Risco-Chave	Impacto	Probabilidade	Risco Inerente (RI)		Avaliação preliminar dos Controles e do Risco de Controle (RC)			Risco Residual (RR)		Tipo de Teste	Conclusão do auditor	Questão de Auditoria
Objetivo 01	Risco1	2	1	2	Baixo	Inexistente	Controle não existe, não funciona ou não está implementado.	1	2	Baixo	Realizar testes apenas se o auditor julgar necessário.		
Objetivo 02	Risco2	2	5	10	Médio	Satisfatório	Controle institucionalizado e embora passível de aperfeiçoamento, é sustentado por ferramentas adequadas e mitiga o risco razoavelmente.	0,4	4	Baixo	+ Testes de controle		

Impacto	Avaliar o impacto do risco com base nos critérios de Impacto
Probabilidade	Avaliar a probabilidade do risco com base nos critérios de probabilidade(prob x impac)
Risco Inerente (RI)	Risco a que uma organização está exposta sem considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto
	Avaliação de RI com base nos níveis de riscos
Avaliação preliminar dos Controles e do Risco de Controle (RC)	Avaliação dos controles desenhados para o respectivo risco
	Descrição da avaliação do controle
	risco de que um erro ou classificação indevida materiais que possam constar de uma afirmação não sejam evitados ou detectados tempestivamente pelos controles internos da entidade.
Risco Residual (RR)	Risco que permanece após a resposta da administração. É resultado da multiplicação RI x RC.
	Avaliação do Risco Residual com base na escala de Avaliação dos Níveis de Risco
Tipo de Teste	Tipos de testes de auditoria que serão necessários, com base na avaliação dos controles.
Conclusão do auditor	Conclusão do auditor sobre os riscos a serem priorizados e os tipos de testes a serem aplicados
Questão de Auditoria	Elemento que define o objetivo da auditoria e constitui a base da estrutura das análises que permitirão chegar à conclusão sobre os controles: se estão adequadamente concebidos na proporção requerida pelos riscos; se estão sendo aplicados e se funcionam de maneira contínua e coerente, conforme as respostas a riscos definidas pela administração.

ANEXO II – MATRIZ DE ACHADOS

AUDIN-MPU-00000xxx/2020



MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO
AUDITORIA INTERNA

Objeto Auditado:

Unidade Auditada:

Equipe de Auditoria:

Matriz de Achados											
Questões de Auditoria	Subquestões de Auditoria (optativa)	Descrição sumária	Critério (O que deveria ser)	Condição ou situação encontrada (O que é)	Evidências	Informação extraída das evidências	Causas	Efeitos	Boas Práticas	Recomendações	Benefícios esperados

Questões de Auditoria: consistem nos objetivos do trabalho descritos em forma de perguntas. São necessárias para direcionar os trabalhos para os resultados que se pretende atingir.

Descrição sumária: deve apresentar a situação encontrada de forma resumida, de modo a antecipar a leitura do fato.

Critério (O que deveria ser): é o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado.

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

Evidências: são as informações coletadas, analisadas e avaliadas pelo auditor para apoiar os achados e as conclusões do trabalho de auditoria.

Informação extraída das evidências: breve descrição do fato material sustentado pela evidência informada. Deve demonstrar a adequação (qualidade) e suficiência (quantidade) da evidência para sustentar o achado.

Causas: é a razão para a existência de diferença entre critério e condição, ou seja, entre a situação esperada e a encontrada.

Efeitos: é a consequência da divergência entre a condição e o critério. Pode ser positivo, correspondendo a benefícios alcançados, ou negativo, correspondendo ao risco ou exposição que sofre o objeto de auditoria ou a Unidade Auditada por não estar conforme o padrão esperado.

Boas Práticas: Ações identificadas em outros trabalhos de auditoria que comprovadamente levam a bom desempenho. Essas ações poderão subsidiar a proposta de recomendações. Podem ser identificadas com base em conhecimento de outra(s) unidade(s) ou outro(s) setor(es) dentro da mesma unidade. É preciso ressaltar que cumprimento de lei não é boa prática, constitui obrigação.

Recomendações: As recomendações consistem em ações que a UAIG solicita às Unidades Auditadas que adotem com a finalidade de corrigir falhas, aperfeiçoar processos. É preciso atentar para que a quantidade de recomendações não seja excessiva e que estejam focadas nos principais aspectos da condição identificada.

Benefícios esperados: melhorias que se esperam alcançar com a implementação das recomendações e determinações. Os benefícios podem ser quantitativos e/ou qualitativos. Sempre que possível, devem ser quantificados.