

MANUAL DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL

(Anexo Único da Resolução CGE/MS n. 74, de 7 de novembro de 2022)

CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

Carlos Eduardo Girão de Arruda
Controlador-Geral do Estado

Marina Hiraoka Gaidarji
Controladora-Geral do Estado Adjunta

Roney Abadio Candido Dias
Auditor-Geral do Estado

Fabiana Ferreira Saldívar
Chefe do Centro de Estudos e Orientações Técnicas

Elaboração:

Grupo de Estudo instituído pela Resolução “P” CGE n. 054, 02 de maio de 2018 (DOE n. 9.649, de 7 de maio de 2018), formado pelos Auditores do Estado:

Cordon Luiz Capaverde Júnior Ione Duarte Figueiredo

Luciana da Cunha Araújo Matos de Oliveira

Luciene Esteves de Almeida

Roney Abadio Candido Dias

Rosely Pereira Maia

Simone César de Andrade Correa

Colaboração na Elaboração:

Amanda Sara Silva Vieira - Trainee de Gestão Pública

Alexandre Fernandes Ferreira – Gestão Intermediária e Assistência em TI

Revisão:

Cordon Luiz Capaverde Júnior

Ione Duarte Figueiredo

Patrícia Helena Campos Leite Salamene

Roney Abadio Candido Dias

Simone César de Andrade Correa

Sérgio da Silva Correa

Lidiane Andrighetti Leolatto

Fabiana Ferreira Saldívar

Leonardo Costa Motta

Colaboração na Revisão:

Elda Guimarães da Silveira

João Pedro de Araujo Pereira

Miguel de Moura Resende

Vinicius da Silva Almeida

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	8
2.	HISTÓRICO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA NO ÂMBITO DO PODER EXECUTIVO DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL	9
3.	OBJETIVO DO MANUAL.....	10
4.	PROPÓSITO DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	10
5.	ESTRUTURA, INDEPENDÊNCIA E OBJETIVIDADE.....	11
6.	PROFISSIONALISMO	11
7.	PRERROGATIVAS	12
8.	PRINCÍPIOS ÉTICOS	12
8.1	INTEGRIDADE	12
8.2	SIGILO PROFISSIONAL	13
8.3	PROFICIÊNCIA	13
8.4	ZELO PROFISSIONAL.....	14
8.5	AUTONOMIA TÉCNICA E OBJETIVIDADE.....	14
9.	DO OBJETIVO DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	15
9.1	AVALIAÇÃO	15
9.1.1	Tipos de serviço de avaliação.....	15
9.1.2	Aprimoramento da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos da gestão.....	16
9.1.3	Etapas da Avaliação	17
10.	GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA.....	17
10.1	ATRIBUIÇÕES DO AUDITOR-GERAL DO ESTADO.....	18
10.1.1	Atribuições gerais	18
10.1.2	Atribuições relativas à supervisão	19
10.1.3	Atribuições relativas à gestão de recursos	19
10.2	ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES DA AUDITORIA	20
10.2.1	Supervisor	20

	10.2.2	Coordenador da Equipe.....	22
	10.2.3	Auditores.....	22
10.3		PARTICIPAÇÃO DE PROFISSIONAIS EXTERNOS À AGE-MS	23
	10.3.1	Trabalhos compartilhados.....	24
	10.3.2	Colaboração de especialistas externos à AGE-MS.....	25
10.4		GERENCIAMENTO DE SITUAÇÕES QUE POSSAM AFETAR A OBJETIVIDADE	27
	10.4.1	Situações comuns de ameaça à objetividade	28
	10.4.2	Medidas que podem reduzir as ameaças à objetividade	29
11.		PROGRAMA DE GESTÃO DE MELHORIA DA QUALIDADE – PGMQ.....	30
11.1		AVALIAÇÕES	31
	11.1.1	Avaliações internas.....	31
	11.1.2	Avaliações externas	33
	11.1.3	Estabelecimento dos critérios de avaliação.....	33
	11.1.4	Comunicação dos resultados	34
12.		PLANEJAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA.....	35
12.1		PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA – PAINT	36
	12.1.1	Entendimento da Unidade Auditada	36
	12.1.2	Definição do Universo da Auditoria	37
	12.1.3	Seleção dos Trabalhos de Auditoria.....	37
	12.1.4	Conteúdo do Plano Anual de Auditoria Interna.....	38
	12.1.5	Recursos	41
	12.1.6	Comunicação e aprovação do PAINT.....	41
	12.1.7	Alteração do PAINT.....	42
12.2		FORMALIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA.....	42
12.3		PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS INDIVIDUAIS DE AUDITORIA.....	43
	12.3.1	Análise preliminar do objeto da auditoria.....	44
	12.3.2	Objetivo e escopo do trabalho de auditoria	46
	12.3.3	Elaboração do Planejamento Individual de Auditoria.....	49

12.3.4	Procedimentos de Auditoria.....	50
13.	EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA	63
13.1	COMUNICAÇÃO COM A UNIDADE AUDITADA DURANTE A EXECUÇÃO	63
13.1.1	Documento de formalização dos trabalhos e apresentação das diretrizes	65
13.1.2	Reunião de Abertura.....	65
13.1.3	Documento de apresentação da Equipe, dos objetivos e do escopo do trabalho	66
13.1.4	Solicitação de Auditoria	66
13.1.5	Nota de Auditoria (NA)	67
13.1.6	Relatório Preliminar.....	68
13.1.7	Reunião de Apresentação dos Achados	68
13.2	COLETA E ANÁLISE DE DADOS	69
13.3	EVIDÊNCIAS.....	69
13.3.1	Atributos das evidências	70
13.3.2	Natureza das evidências.....	71
13.3.3	Fontes de informação	72
13.3.4	Grau de persuasão das evidências.....	73
13.4	ACHADOS DE AUDITORIA (CONSTATAÇÕES OU OBSERVAÇÕES)	74
13.4.1	Requisitos básicos.....	74
13.4.2	Componentes	75
13.4.3	Documento auxiliar para estruturação dos achados.....	76
13.5	MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE AUDITADA.....	77
13.6	RECOMENDAÇÕES	78
13.6.1	Características desejáveis das recomendações	78
13.7	PAPÉIS DE TRABALHO	80
13.7.1	Elaboração dos papéis de trabalhos	81
13.7.2	Atributos	81
13.7.3	Classificação	82

13.7.4	Estrutura, organização e armazenamento dos papéis de trabalho.....	83
13.7.5	Política de acesso aos papéis de trabalho	86
13.7.6	Retenção dos papéis de trabalho.....	86
14.	COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS.....	86
14.1	QUALIDADE DAS COMUNICAÇÕES	87
14.2	QUALIDADE DA REDAÇÃO	88
14.3	FORMAS DE COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS	89
14.4	RELATÓRIO DE AUDITORIA	89
14.4.1	Formas de Relatório.....	90
14.4.2	Tipos de Relatório.....	90
14.5	ENCAMINHAMENTO DAS COMUNICAÇÕES AOS DESTINATÁRIOS.....	91
15.	MONITORAMENTO.....	91
15.1	DA RESPONSABILIDADE DA UNIDADE AUDITADA	93
15.2	PROCESSO DE MONITORAMENTO	93
15.3	FORMAS E CRITÉRIOS DE MONITORAMENTO DO PLANO DE PROVIDÊNCIAS	94
15.4	SITUAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES	95
15.4.1	Monitoramento de Implementação de Recomendações Reiteradamente Não Atendidas	95
15.5	COMUNICAÇÃO DA SITUAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES	96
15.6	RELATÓRIO DE MONITORAMENTO	96
16.	QUANTIFICAÇÃO E REGISTRO DOS BENEFÍCIOS	98
17.	GLOSSÁRIO.....	98

1. INTRODUÇÃO

A Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul (CGE-MS), por intermédio da Auditoria-Geral do Estado (AGE-MS), visando garantir maior segurança e eficácia às suas ações, expede a presente regulamentação, definindo os princípios, conceitos, requisitos e diretrizes que norteiam a prática da auditoria interna governamental, assim como a estrutura básica para aperfeiçoamento de sua atuação, com a finalidade de adicionar valor e melhorar as operações da gestão dos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual.

Busca-se, ainda, com a edição deste Manual, a convergência gradativa das práticas de auditoria interna governamental exercidas no âmbito do Poder Executivo Estadual com as normas e práticas internacionais, através da sistematização das atividades de controle e uniformidade de atendimento, padronização mínima de procedimentos e definição das condutas profissionais dos Auditores quando da realização de auditorias.

O Manual de Auditoria Interna Governamental da CGE-MS, inicialmente, foi resultado dos trabalhos desenvolvidos no âmbito do Grupo de Estudo designado pelo Controlador-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul, por meio da Resolução “P” CGE n. 054, de 02 de maio de 2018, com a finalidade de elaborar a proposta de ato normativo visando estabelecer as diretrizes, requisitos e procedimentos operacionais para o exercício da função auditoria governamental. Esse trabalho resultou na 1ª edição do Manual de Auditoria Interna Governamental no ano de 2019.

Ocorre que, em 2022, motivada pela reestruturação das Unidades da Auditoria-Geral do Estado, conforme disposto no art. 3º, § 2º, inc. III do Anexo I da Resolução CGE n. 69, de 22 de julho de 2022, foi realizada a atualização do Manual, resultando na 2ª edição, ora apresentada.

Os estudos para elaboração do Manual tiveram como referência, substancialmente, a Instrução Normativa n. 03, de 09 de junho de 2017 do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União e correspondente Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (versão dez.2017), além das normas editadas pelo The Institute of Internal Auditors (“Red Book”), bem como a Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988; a Constituição Estadual, de 05 de outubro de 1989; a Lei Complementar Estadual n. 230, de 9 de dezembro de 2016 e alterações; o Decreto Estadual n. 14.879, de 13 de dezembro de 2017 e a Resolução CGE/MS n. 69, de 22 de julho de 2022.

No âmbito do Poder Executivo Estadual, a atividade de auditoria interna governamental deve ser realizada em conformidade com o presente Manual, que estabelece os procedimentos relativos às atividades de avaliação (assurance).

Os procedimentos correspondentes às atividades de consultoria serão objeto de regulamento

complementar específico.

2. HISTÓRICO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA NO ÂMBITO DO PODER EXECUTIVO DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

A história do controle interno, na Administração Pública Estadual, teve início na década de 70, quando por meio do Decreto-Lei n. 4, de 1º de janeiro de 1979, foi instituída a Auditoria-Geral do Estado, integrante da estrutura da Governadoria, com as competências de averiguar a regularidade na realização da receita e despesa dos órgãos e entidades do Poder Executivo; examinar os atos que resultassem em criação e extinção de direitos e obrigações; averiguar os procedimentos de guarda e aplicação de dinheiro, valores e outros bens do Estado ou a ele confiados; e acompanhar o exercício de todas as atividades financeiras, orçamentárias e patrimoniais, visando à salvaguarda dos bens, à verificação da exatidão e regularidade das contas e à boa execução do orçamento.

Ao longo dos anos, a estrutura da Auditoria-Geral do Estado foi alterada e adequada de acordo com a organização administrativa do Poder Executivo Estadual, mantendo-se, contudo, sempre à frente do desempenho das funções de controle interno no âmbito da Administração Pública Estadual (Decreto Estadual n. 11.479, de 19 de novembro de 2003 e Lei Estadual n. 3.863, de 31 de março de 2010).

Em 6 de julho de 2016, acompanhando a evolução do controle interno no país, foi publicada a Emenda Constitucional Estadual n. 72, que alterou o texto original do art. 82 da Constituição Estadual de Mato Grosso do Sul, passando a prever a Controladoria-Geral do Estado como responsável pela execução do controle interno no Poder Executivo Estadual e órgão Central do Sistema de Controle Interno.

A estrutura, a organização e as atribuições da Controladoria-Geral do Estado (CGE-MS) foram definidas pela Lei Complementar Estadual n. 230, de 9 de dezembro de 2016, que, em seu art. 2º, a reconhece como instituição permanente e essencial, que tem por finalidade prestar assistência direta e imediata ao Governador do Estado no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências no âmbito do Executivo Estadual, relativos à defesa do patrimônio público; à auditoria governamental; às atividades de corregedoria; à ouvidoria; à prevenção de corrupção, erros e desperdícios; ao incremento da transparência pública e do controle social; e ao fomento das boas práticas de governança pública.

As funções institucionais da Controladoria-Geral do Estado são operacionalizadas através da Auditoria-Geral do Estado (AGE-MS), da Ouvidoria-Geral do Estado (OGE-MS) e da Corregedoria-Geral do Estado (CRG-MS).

A Auditoria-Geral do Estado, responsável pela função de auditoria governamental, é representada pelo Auditor-Geral do Estado e tem por finalidade gerir as atividades de

auditoria, fiscalização, orientação e de acompanhamento das atividades dos órgãos da Administração Pública Direta e Indireta do Poder Executivo Estadual, segundo os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, eficiência e da economicidade, de modo a assegurar operações eficientes e eficazes, em conformidade com as leis e os regulamentos, tendo suas competências discriminadas no art. 20 da Lei Complementar Estadual n. 230, de 9 de dezembro de 2016.

Após a edição da Lei Complementar n. 230/2016, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo foi regulamentado pelo Decreto Estadual n. 14.879, de 13 de novembro de 2017, tendo a Controladoria-Geral do Estado como Órgão Central e as unidades de apoio administrativo e operacional das Secretarias de Estado e da Procuradoria-Geral do Estado como Unidades Setoriais e, as unidades de apoio administrativo e operacional das entidades da administração indireta como Unidades Seccionais.

3. OBJETIVO DO MANUAL

Este Manual tem o objetivo de:

- a) definir o propósito, a autoridade e a responsabilidade da auditoria interna governamental do Poder Executivo Estadual, a cargo da Auditoria-Geral do Estado, órgão de atuação institucional da Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul.
- b) definir o objetivo e os procedimentos necessários para o desenvolvimento das atividades de auditoria interna, a fim de nortear os trabalhos dos profissionais da auditoria.
- c) reforçar a posição da atividade de auditoria interna no âmbito do Poder Executivo Estadual e a autorização de acesso aos registros, aos funcionários e às propriedades físicas relevantes ao desempenho dos seus trabalhos.
- d) sistematizar a utilização de princípios, conceitos e diretrizes convergentes com normas e práticas internacionais, essencial para a harmonização e a avaliação da atuação dos agentes públicos e, por consequência, para a qualificação dos produtos dessa atuação.

4. PROPÓSITO DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação (assurance) e consultoria, destinada a agregar valor e melhorar as operações da Administração Pública Estadual, auxiliando-a a alcançar seus objetivos, por meio de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e contribuir para a melhoria da adequação e eficácia dos processos

de gerenciamento de riscos, controle e governança.

A adequação dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles existe quando a Administração planeja e define esses processos de modo que possam proporcionar razoável certeza de que os objetivos e metas da organização serão alcançados de forma eficiente e econômica.

A auditoria interna deve considerar, no planejamento dos trabalhos, as estratégias, os objetivos, as metas da organização, os riscos a que os processos da unidade auditada estão sujeitos, além das expectativas dos destinatários dos trabalhos de auditoria, quais sejam: a alta administração, os gestores dos órgãos e das entidades públicas estaduais e a sociedade de modo geral, para que, dessa forma, possa contribuir de forma tempestiva e efetiva, em assuntos relevantes, críticos e/ou estratégicos.

5. ESTRUTURA, INDEPENDÊNCIA E OBJETIVIDADE

A Auditoria-Geral do Estado, representada pelo Auditor-Geral do Estado, é o órgão de atuação institucional da Controladoria-Geral do Estado e, nos termos do art. 20 da Lei Complementar Estadual n. 230, de 9 de dezembro de 2016, tem como atribuição gerir as atividades de auditoria, fiscalização, orientação e acompanhamento das atividades dos órgãos da Administração Pública Direta e Indireta do Poder Executivo Estadual, segundo os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, eficiência e da economicidade, de modo a assegurar operações eficientes e eficazes, em conformidade com as leis e com os regulamentos.

A auditoria interna deve conduzir suas avaliações com objetividade, atuando com imparcialidade, evitando conflitos de interesses e pré-julgamentos.

As atividades de auditoria devem ser livres de influências por quaisquer membros do Poder Executivo Estadual e os Auditores do Estado não devem executar ou ter responsabilidade ou autoridade sobre atividades operacionais da unidade auditada.

6. PROFISSIONALISMO

O trabalho de auditoria interna governamental deve ser metodologicamente estruturado, baseado em normas e padrões técnicos e profissionais e estar sempre suficientemente evidenciado, buscando-se, permanentemente, a aderência das atividades de auditoria interna às orientações obrigatórias do *The Institute of Internal Auditors* (IIA), incluindo a Definição de Auditoria Interna, o Código de Ética e as *Normas Internacionais para Prática Profissional de Auditoria Interna* (Normas).

7. PRERROGATIVAS

Os direitos e deveres dos servidores da carreira Auditoria estão discriminados, respectivamente, nos arts. 60 e 61 da Lei Complementar Estadual n. 230, de 9 de dezembro de 2016, sendo-lhes assegurados o livre acesso, mediante identificação, às dependências do órgão ou entidade auditados, aos documentos, aos bancos de dados, aos arquivos eletrônicos ou não, aos valores e livros relativos à execução orçamentária, financeira, operacional, patrimonial e contábil do Poder Executivo Estadual, para o exercício de suas atribuições.

8. PRINCÍPIOS ÉTICOS

Os servidores da carreira de Auditoria devem observar o Código de Ética do *The Institute of Internal Auditors* e as disposições do Código de Conduta Ética da CGE-MS instituído pela Resolução CGE/MS n. 010, de 02 de janeiro de 2019, sem prejuízo da observância dos deveres, proibições e responsabilidades estabelecidas na Lei Complementar n. 230, de 9 de dezembro de 2016 e no Estatuto do Servidor Público do Estado de Mato Grosso do Sul.

A atuação dos Auditores em consonância com princípios e requisitos éticos proporciona credibilidade e autoridade à atividade de auditoria interna governamental, devendo ser assegurada a sua prática em conformidade com os princípios fundamentais da integridade, objetividade, confidencialidade e competência.

Em razão dos princípios estabelecidos e com a finalidade de promover uma cultura ética e íntegra em relação à prática da atividade de auditoria governamental, espera-se, em relação à conduta dos Auditores do Estado:

8.1 INTEGRIDADE

- a) servir ao interesse público e honrar a confiança pública, executando seus trabalhos com honestidade, diligência e responsabilidade, contribuindo para o alcance dos objetivos legítimos e éticos da unidade auditada;
- b) evitar quaisquer condutas que possam comprometer a confiança em relação ao seu trabalho e renunciar a quaisquer práticas ilegais ou que possam desacreditar a sua função, a instituição em que atuam ou a própria atividade de auditoria interna governamental;
- c) ser capazes de lidar de forma adequada com pressões ou situações que ameacem seus princípios éticos ou que possam resultar em ganhos pessoais ou organizacionais inadequados, mantendo conduta íntegra e irreparável;

- d) comportar-se com cortesia, respeito e urbanidade no trato com pessoas, mesmo em situações de divergência de opinião, abstendo-se de emitir juízo ou adotar práticas que indiquem qualquer tipo de discriminação ou preconceito;
- e) observar a lei e divulgar todas as informações exigidas por lei e pela profissão.

8.2 SIGILO PROFISSIONAL

- a) utilizar as informações e recursos públicos somente para fins oficiais, sendo vedada a utilização de informações relevantes ou potencialmente relevantes, obtidas em decorrência dos trabalhos, em benefício de interesses pessoais, familiares ou de organizações pelas quais o Auditor tenha qualquer interesse;
- b) manter sigilo e agir com cuidado em relação a dados e informações obtidos em decorrência do exercício de suas funções;
- c) não divulgar informações relativas aos trabalhos desenvolvidos ou a serem realizados ou repassá-las a terceiros sem prévia anuência da autoridade competente;
- d) realizar as comunicações sobre os trabalhos de auditoria sempre em nível institucional, contemplando todos os fatos materiais de conhecimento do Auditor que, caso não divulgados, possam distorcer o relatório apresentado sobre as atividades objeto da avaliação.

8.3 PROFICIÊNCIA

- a) possuir e manter o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais;
- b) reunir, em conjunto, qualificação e conhecimentos necessários para o trabalho (técnicas de auditoria; identificação e mitigação de riscos; das normas aplicáveis; entendimento das operações da Unidade Auditada; compreensão e experiência acerca da auditoria a ser realizada; e habilidade para exercer o julgamento profissional devido);
- c) zelar pelo aperfeiçoamento de seus conhecimentos, habilidades e outras competências, por meio do desenvolvimento profissional contínuo.

A AGE-MS deve declinar de trabalho específico ou solicitar opinião técnica especializada por meio de prestadores de serviços externos, a exemplo de perícias e pareceres, caso os Auditores não possuam, e não possam obter tempestiva e satisfatoriamente, os conhecimentos, as habilidades ou outras competências necessárias à realização de todo ou de parte de um trabalho e auditoria. Os trabalhos desenvolvidos por especialistas externos devem

ser apropriadamente supervisionados pela AGE-MS.

8.4 ZELO PROFISSIONAL

- a) deter as habilidades necessárias e adotar o cuidado esperado de um profissional prudente e competente, mantendo postura de ceticismo profissional; agir com atenção; demonstrar diligência e responsabilidade no desempenho das tarefas a ele atribuídas, de modo a reduzir ao mínimo a possibilidade de erros; e buscar atuar de maneira precipuamente preventiva;
- b) levar em consideração, no planejamento dos trabalhos, a sua extensão e os objetivos, as expectativas do destinatário, a complexidade, a materialidade ou a significância relativa dos assuntos sobre os quais os testes serão aplicados e deve prever a utilização de auditoria baseada em tecnologia e outras técnicas de análise adequadas;
- c) considerar a adequação e a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada, a probabilidade de ocorrência de erros, fraudes ou não conformidades significativas, bem como o custo da avaliação em relação aos potenciais benefícios;
- d) estar alerta aos riscos significativos que possam afetar os objetivos, as operações ou os recursos da Unidade Auditada. Entretanto, deve-se ter em mente que os testes isoladamente aplicados, mesmo quando realizados com o zelo profissional devido, não garantem que todos os riscos significativos sejam identificados.

8.5 AUTONOMIA TÉCNICA E OBJETIVIDADE

- a) desenvolver trabalhos de maneira imparcial, livre de interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na comunicação dos resultados;
- b) atuar de forma imparcial e isenta, evitando situações de conflito de interesses ou quaisquer outras que afetem sua objetividade, de fato ou na aparência, ou comprometam seu julgamento profissional;
- c) declarar impedimento nas situações que possam afetar o desempenho das suas atribuições e, em caso de dúvidas sobre potencial risco para a objetividade, devem buscar orientação junto aos responsáveis pela supervisão do trabalho ou à Comissão de Ética ou instância similar, conforme apropriado na organização;
- d) abster-se de auditar operações específicas com as quais estiveram envolvidos nos últimos 24 meses, quer na condição de gestores, quer em decorrência de vínculos profissionais, comerciais, pessoais, familiares ou de outra natureza, mesmo que

tenham executado atividades em nível operacional;

- e) garantir que as comunicações decorrentes dos trabalhos de auditoria sejam precisas, e as conclusões e opiniões sobre os fatos ou situações examinadas estejam respaldadas por critérios e evidências adequados e suficientes;
- f) reportar à alta administração e ao Conselho, se houver, as eventuais interferências, de fato ou veladas.

9. DO OBJETIVO DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

A atividade de auditoria interna governamental tem como objetivo aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação e consultoria.

Neste Manual serão definidos os procedimentos relativos à atividade de avaliação.

9.1 AVALIAÇÃO

Os serviços de avaliação (*assurance*) compreendem a avaliação objetiva da evidência pelo Auditor, a fim de fornecer opinião ou conclusões independentes a respeito de uma entidade, operação, função, processo, sistema ou outro ponto importante.

A Constituição Estadual de 1989 prevê que esse tipo de trabalho seja realizado sobre temas variados, tais como (art. 82): cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução de programas de governo e orçamento do Estado; legalidade e resultados, quanto à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação dos recursos públicos por entidades de direito privado.

9.1.1 Tipos de serviço de avaliação

As características do objeto de auditoria, bem como os objetivos e a delimitação do escopo do trabalho são determinantes para a definição do tipo de avaliação que será realizado. Tradicionalmente, são classificados três tipos básicos, sendo perfeitamente possíveis tanto o uso individual de um tipo como a combinação entre eles:

- a) **Financeira ou de Demonstrações Contábeis:** busca a obtenção e a avaliação de evidências a respeito das demonstrações contábeis de um órgão ou de uma entidade para emitir opinião indicando se sua apresentação está adequada e de acordo com os princípios contábeis. Portanto, tem como finalidade proporcionar certeza razoável de que as demonstrações contábeis são apresentadas em conformidade com os princípios de contabilidade válidos para aquela unidade;

- b) Conformidade ou *Compliance*:** visa à obtenção e à avaliação de evidências para verificar se certas atividades financeiras ou operacionais de um objeto de auditoria selecionado obedecem às condições, às regras e aos regulamentos a ele aplicáveis;
- c) Operacional ou de Desempenho:** obtém e avalia evidências a respeito da eficiência e da eficácia das atividades operacionais de um objeto de auditoria, podendo ser este, por exemplo, um órgão ou uma entidade, um departamento, uma política pública, um processo ou uma atividade. Além disso, possui a finalidade de verificar se os objetivos estabelecidos vêm sendo alcançados e fornece análises objetivas para auxiliar a administração a melhorar seu desempenho e suas operações, reduzir custos, facilitar a tomada de decisões e de medidas corretivas pelas partes responsáveis. Esse tipo de avaliação envolve uma variedade de temas e de metodologias.

9.1.2 Aprimoramento da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos da gestão

Além de avaliar os aspectos citados no item anterior, o trabalho de avaliação deve buscar fomentar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos relativos ao objeto e à Unidade Auditada, os quais mantêm forte relação entre si. Também constituem objetivos das Equipes de Auditoria, portanto, avaliar a eficácia desses três processos e contribuir para o seu aprimoramento.

Dessa forma, a AGE-MS deve atuar sobre a governança avaliando se esta atinge seus objetivos, tais como: promoção da ética e de valores; gerenciamento do desempenho organizacional e *accountability*; comunicação sobre riscos e controles internos da Unidade Auditada; e coordenação das atividades e comunicação das informações entre o Conselho, se houver, os auditores externos e internos e a Administração.

Relativamente ao gerenciamento de riscos, a AGE-MS deverá envidar esforços no sentido de aprimorar constantemente o processo de planejamento, agregando, gradativamente, na priorização do universo de auditoria, a metodologia com base em riscos, tendo por objetivo avaliar questões como: se os riscos significativos são identificados e avaliados; se as respostas aos riscos são estabelecidas de forma compatível com o apetite a risco da Unidade Auditada e se as informações sobre riscos relevantes são coletadas e comunicadas de forma oportuna, permitindo que os responsáveis cumpram com as suas obrigações.

Em relação aos controles internos da gestão, a avaliação deve considerar os seguintes componentes: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento. Também é preciso verificar se os controles são efetivos e eficazes na mitigação dos riscos a eles associados, considerando como atua a alta administração na sua prerrogativa de responsável pela implementação de controles e posterior supervisão do seu funcionamento. A avaliação sobre os controles deve contemplar

o alcance dos objetivos estratégicos; a confiabilidade e a integridade das informações; a salvaguarda de ativos e aspectos de conformidade com leis e regulamentos, entre outros.

A AGE-MS deve definir qual a melhor abordagem de avaliação, ou seja, qual será sua estratégia de atuação sobre essas três dimensões, podendo ser:

- a) avaliações em estruturas, processos ou atividades relacionados a cada uma das dimensões. Para exemplificar, utilizando apenas governança, em um trabalho poder-se-ia avaliar o funcionamento do conselho ou de um comitê; numa segunda auditoria, seriam avaliadas as políticas e medidas de integridade. Tais avaliações se somariam para emissão de opinião, por parte da AGE-MS, sobre governança;
- b) avaliação única para cada dimensão que inclua todos os seus processos, estruturas ou atividades. Retomando o exemplo anterior, seriam avaliados de uma só vez o desenho e o funcionamento de todos os aspectos relativos à governança em uma única auditoria;
- c) incorporação de componentes de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos nas avaliações dos objetos de auditoria que compõem o Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT. Pode-se citar como exemplo um plano que inclua como objetos de auditoria um departamento, um programa governamental e um sistema. Na avaliação de cada um desses objetos, seriam exploradas as três dimensões citadas.

9.1.3 Etapas da Avaliação

A avaliação é composta basicamente das seguintes etapas que serão detalhadas neste Manual:

- a) Planejamento: destinada à definição do objetivo e escopo do trabalho, da metodologia a ser utilizada, bem como dos recursos, custos e prazos necessários à realização da auditoria;
- b) Execução: destinada à obtenção de evidências apropriadas e suficientes para suporte dos achados e conclusão dos trabalhos, colocando-se em prática o Planejamento;
- c) Comunicação dos Resultados: destinada à comunicação do resultado final dos trabalhos, por meio do Relatório de Auditoria (Preliminar e Conclusivo); e
- d) Monitoramento: destinada ao acompanhamento e verificação quanto à implementação das recomendações emitidas.

10. GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA

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

Para que alcance essas finalidades, faz-se necessário que o Auditor-Geral do Estado gerencie de forma eficaz tanto as atividades de auditoria quanto os Auditores, os quais, por sua vez, também devem assumir suas responsabilidades nesse processo.

10.1 ATRIBUIÇÕES DO AUDITOR-GERAL DO ESTADO

Além de administrar a AGE-MS, de forma que alcance sua finalidade, atenda aos normativos e que os Auditores atuem em conformidade com os princípios e requisitos éticos, são atribuições do Auditor-Geral do Estado, sem prejuízo das demais citadas no Regimento Interno da Controladoria-Geral do Estado:

10.1.1 Atribuições gerais

- a) compartilhar informações e coordenar as atividades da unidade com outras instâncias prestadoras de serviços de auditoria;
- b) liderar a gestão da qualidade;
- c) comunicar à alta administração e ao Conselho (se houver): o desempenho da atividade de auditoria interna governamental; os resultados do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade; os casos de não conformidade com este Manual, 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);
- d) definir procedimentos relativos à estrutura e à organização, bem como a política de armazenamento de papéis de trabalho, preferencialmente em meio digital;
- e) comunicar a informação correta a todas as partes que tenham recebido comunicação final, emitida pela AGE-MS, que contenha erro ou omissão significativa, e providenciar para que a versão anteriormente publicada seja atualizada;
- f) discutir com o Conselho, se houver, ou com a alta administração, os casos em que a AGE-MS concluir que a Unidade Auditada aceitou um nível de risco que pode ser inaceitável para a organização;
- g) gerenciar as ameaças à autonomia técnica e à objetividade.

10.1.2 Atribuições relativas à supervisão

- a) responsabilizar-se, em conjunto com o Chefe da Unidade de Auditoria, pela supervisão dos trabalhos, a qual poderá ser delegada, 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.

10.1.3 Atribuições relativas à gestão de recursos

Cabe ao Auditor-Geral do Estado estabelecer um plano baseado em critérios de materialidade, relevância e criticidade para determinar as prioridades da auditoria e zelar pela adequação e disponibilidade dos recursos necessários (humanos, financeiros e tecnológicos) para o cumprimento do Plano Anual das Atividades de Auditoria Interna, devendo:

- a) designar, através de Ordem de Serviço de Auditoria – OSA, para cada trabalho, Equipe composta por Auditores 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: viabilização de treinamento no trabalho; estímulo à participação em conferências e seminários, tendo em vista o desenvolvimento profissional e a atualização de conhecimentos dos Auditores; solicitação, quando necessário, de opinião técnica especializada por meio de prestadores de serviços externos à AGE-MS.

Para garantir que os recursos sejam bem utilizados, o Auditor-Geral do Estado, ou algum Auditor sob sua delegação, deverá, além de definir as Equipes de Auditoria com base na proficiência dos Auditores, elaborar um cronograma, que indique o tempo a ser investido em cada atividade, com previsão de data de início e data de término, e um levantamento dos recursos e informações necessários para a realização dos trabalhos.

Nesse processo, devem ser considerados, entre outros elementos:

- a) objetivo e escopo do trabalho;
- b) o quantitativo de horas disponíveis (excluindo afastamentos, férias, licenças, treinamentos, etc.
- c) o período estimado para a realização de cada etapa;
- d) a complexidade das tarefas a serem executadas;

- e) o conhecimento, as habilidades e as competências dos Auditores disponíveis para o trabalho;
- f) situações que possam comprometer a objetividade dos Auditores;
- g) o local onde serão desenvolvidas as atividades;
- h) os recursos tecnológicos disponíveis e os necessários;
- i) o orçamento disponível.

10.2 ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES DA AUDITORIA

É necessário que a AGE-MS estabeleça formalmente as atribuições dos participantes dos trabalhos de auditoria, de modo que haja clareza quanto às responsabilidades a serem desempenhadas, o que facilita o gerenciamento dos recursos humanos, especialmente a definição das Equipes.

De modo a auxiliar nessa definição, encontram-se elencados a seguir papéis, atividades e responsabilidades tipicamente atribuídos ao Supervisor, ao Coordenador da Equipe e aos Auditores.

10.2.1 Supervisor

A supervisão tem como finalidade assegurar o atingimento dos objetivos do trabalho e a qualidade dos produtos gerados pela AGE-MS. Esse papel cabe ao Auditor-Geral do Estado e ao Chefe da Unidade de Auditoria Interna - UAI.

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

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

Atribuições relativas à função de supervisão dos trabalhos geralmente compreendem:

- a) definir a Equipe de Auditoria, de forma a garantir a proficiência coletiva;
- b) indicar o Coordenador de Equipe, quando necessário;

- c) garantir que a auditoria seja realizada de acordo com as normas e práticas de auditoria aplicáveis;
- d) interagir com a Equipe e instruí-la, durante todo o trabalho de auditoria, inclusive na fase de planejamento, promovendo oportunidades de desenvolvimento dos Auditores;
- e) em conjunto com a Equipe e o Coordenador, elaborar cronograma para o trabalho de auditoria e zelar pelo seu cumprimento;
- f) conduzir a elaboração do Planejamento, promovendo a participação e a interação da Equipe de Auditoria;
- g) aprovar o Planejamento e autorizar eventuais alterações;
- h) garantir o cumprimento do Planejamento e o alcance dos objetivos;
- i) confirmar se as evidências suportam os achados, as conclusões e as recomendações elaboradas pela Equipe;
- j) revisar os papéis de trabalho e certificar-se de que foram devidamente elaborados e de que sustentam os achados e as conclusões alcançadas pela Equipe;
- k) assegurar a qualidade dos produtos e das comunicações e, se necessário, solicitar aos Auditores evidências adicionais ou esclarecimentos;
- l) sempre que possível, conduzir as reuniões de abertura e as que tenham como finalidade discutir os achados e as possíveis soluções com os representantes da Unidade Auditada;
- m) manter a confidencialidade e a segurança de informações, dados, documentos e registros;
- n) garantir que haja evidências da realização do trabalho de supervisão;
- o) revisar os Relatórios de Auditoria (Preliminar e Conclusivo) e, quando necessário, apresentar sugestões de adequações.

10.2.1.1 Solução de divergências durante os trabalhos de Supervisão

Em caso de divergências de opinião entre os membros da Equipe de Auditoria e o Supervisor dos trabalhos, prevalece a opinião deste último, competindo ao Auditor-Geral do Estado decidir definitivamente a questão em âmbito institucional, sendo que todos devem se esforçar

sempre para encontrar soluções equilibradas. Permanecendo a divergência, manter-se-à o registro da opinião do membro discordante e das razões do seu rechaçamento como papel de trabalho de auditoria, devendo ser emitido e encaminhado à unidade auditada Relatório cujo conteúdo externe o entendimento institucional, o qual poderá ser assinado exclusivamente pelos responsáveis pela supervisão dos trabalhos, se for o caso.

10.2.2 Coordenador da Equipe

O Coordenador de Equipe é um Auditor, em geral, mais experiente, e que possui perfil e competência profissional adequados para auxiliar na realização dos trabalhos em conformidade com os padrões e os requisitos de qualidade estabelecidos. Adicionalmente, atua como facilitador da interação da AGE-MS com a Unidade Auditada durante o trabalho de auditoria.

Atribuições relativas à função de Coordenador dos trabalhos geralmente compreendem, além daquelas relativas aos Auditores:

- a) auxiliar na elaboração do cronograma de atividades e zelar pelo seu cumprimento;
- b) liderar a execução do trabalho, de forma a garantir o cumprimento do planejamento;
- c) participar da elaboração do Planejamento e, quando necessário, apresentar sugestões de alterações ao Chefe da Unidade de Auditoria ou ao Auditor-Geral;
- d) manter interlocução com a Unidade Auditada e atender aos seus servidores/funcionários e dirigentes, sobretudo para esclarecer o conteúdo de documentos emitidos durante o trabalho de auditoria;
- e) assegurar-se de que os documentos de comunicação da AGE-MS com a Unidade Auditada atendam aos parâmetros contidos neste documento e nos demais normativos aplicáveis;
- f) acompanhar os integrantes da Equipe de Auditoria na aplicação de testes que demandem interação com os gestores ou servidores/funcionários da Unidade Auditada, tais como entrevistas ou aplicações de questionários;
- g) solicitar a intervenção do Chefe da Unidade de Auditoria ou do Auditor-Geral do Estado sempre que esta seja necessária para assegurar o cumprimento das normas, das orientações, a segurança da Equipe e a solução de eventuais conflitos.

10.2.3 Auditores

Atribuições típicas dos Auditores compreendem:

- a) executar o trabalho de acordo com as normas e práticas de auditoria aplicáveis;
- b) observar as orientações do Chefe da Unidade de Auditoria e do Coordenador de Equipe, quando houver;
- c) em conjunto com o Chefe da Unidade de Auditoria, elaborar cronograma para o trabalho de auditoria;
- d) participar da elaboração do Planejamento;
- 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 Chefe da Unidade de Auditoria;
- 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 AGE-MS;
- j) manter a confidencialidade e a segurança de informações, dados, documentos e registros;
- k) comunicar quaisquer achados críticos ou potencialmente significativos ao Chefe da Unidade de Auditoria ou ao Coordenador de Equipe, quando houver, em tempo hábil;
- l) participar da elaboração e acompanhamento do Plano de Providências;
- m) quando houver limitação do trabalho, comunicar o fato, de imediato, ao Chefe da Unidade de Auditoria ou Coordenador de Equipe.

10.3 PARTICIPAÇÃO DE PROFISSIONAIS EXTERNOS À AGE-MS

Os trabalhos de auditoria interna governamental são realizados pelos Auditores da própria AGE-MS. No entanto, para assegurar que estejam presentes as competências coletivas da Equipe necessárias à realização dos trabalhos; para promover o aprendizado e a troca de experiências, capazes de proporcionar o fortalecimento recíproco entre unidades da Administração Pública; e para evitar a duplicação de esforços, o Auditor-Geral do Estado

poderá contar com a participação de profissionais externos.

Essa participação poderá ocorrer das seguintes formas:

- a) Equipe composta por Auditores de órgãos de controle externo ou interno de outras esferas governamentais;
- b) cooperação entre a AGE-MS e instituições públicas que atuam na defesa do patrimônio público (tais como Ministério Público e Polícias);
- c) solicitação de opinião técnica especializada de prestadores de serviços externos à AGE.

10.3.1 Trabalhos compartilhados

Na execução de trabalhos executados de forma compartilhada (alíneas "a" e "b" do item 10.3), é fundamental que, sob a liderança do(s) Supervisor(es), a Equipe de Auditoria elabore o Planejamento de forma conjunta, assim como que os membros mantenham atitude de colaboração e integração durante todo o trabalho.

Em relação ao Planejamento, à execução, à comunicação dos resultados do trabalho e ao monitoramento das recomendações, de forma geral, aplicam-se os preceitos normalmente utilizados nos trabalhos individuais das unidades de auditoria envolvidas.

Além dos documentos habituais decorrentes das etapas de auditoria, deve ser estabelecido entendimento por escrito, assinado pelos responsáveis pelas unidades envolvidas, no qual devem constar, no mínimo, os seguintes termos acordados para o trabalho:

- a) objetivo e escopo;
- b) responsabilidades das partes, inclusive quanto à supervisão do trabalho, que pode ser compartilhada entre os responsáveis pelas unidades envolvidas;
- c) eventuais restrições à comunicação dos resultados do trabalho e ao acesso aos seus registros;
- d) outras expectativas em relação ao trabalho.

Entre as expectativas acima referidas, podem ser definidos, sobretudo nos casos em que as unidades de auditoria não estiverem subordinadas aos mesmos normativos nem seguirem os mesmos padrões, os seguintes aspectos:

- a) necessidade de sigilo;

- b) sistemática de emissão de documentos destinados à Unidade Auditada (qual o padrão a ser utilizado, quem assinará, quem será o destinatário, entre outros);
- c) propriedade e acesso aos papéis de trabalho durante e após a realização da auditoria;
- d) comunicação dos resultados (qual o padrão a ser utilizado; quem assinará; como será emitido, entre outros);
- e) restrições necessárias à divulgação de informações relativas ao trabalho, tanto na interlocução com a Unidade Auditada quanto na comunicação dos resultados, especialmente nos casos de trabalhos sob sigredo de justiça ou que envolvam informações sigilosas;
- f) monitoramento das recomendações (quem realizará e de que forma, por exemplo).

As unidades envolvidas devem avaliar a necessidade de emitir, de forma complementar, termo de confidencialidade e de objetividade específico para o trabalho, a ser subscrito pelos profissionais que dele participem.

Esse documento deve prever que o profissional declare ter pleno conhecimento do entendimento formalizado entre as partes para realização do trabalho compartilhado, e que se comprometa:

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

10.3.2 Colaboração de especialistas externos à AGE-MS

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

Nas atividades de auditoria interna governamental, esses especialistas podem ser oriundos do próprio Poder Executivo Estadual; de outros órgãos/entidades da administração pública, mediante formalização de parceria ou, da esfera privada, observadas as regras próprias de licitação e contratação.

Para utilizar os serviços de prestador externo, o Auditor-Geral do Estado precisa avaliar as competências desse especialista em relação ao trabalho a ser realizado, considerando aspectos importantes, tais como:

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

Outro aspecto fundamental é que haja garantia de objetividade por parte do prestador de serviços externo, razão pela qual 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 setores do órgão ou entidade auditada ou com o objeto do trabalho que prejudiquem a objetividade e outros serviços que o especialista possa estar prestando à mesma organização incompatíveis com aquele que desenvolverá no âmbito do trabalho de auditoria.

A responsabilidade dos Auditores do Estado em relação ao trabalho não é reduzida pela colaboração de prestadores de serviços externos, e os cuidados que devem ser adotados antes de se aceitar a opinião do especialista devem ser tanto maiores quanto maiores forem o risco ou a significância do objeto avaliado. Para que a opinião dos especialistas seja utilizada pelos Auditores, quer como subsídio para o desenvolvimento das etapas do trabalho, quer como evidência para os achados de auditoria, é necessário que a AGE-MS:

- 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 Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade;

- 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 AGE-MS deve emitir termo de confidencialidade e objetividade específico para a atividade a ser desenvolvida. Esse termo deve ser subscrito pelo especialista, o qual deverá se comprometer:

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

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

10.4 GERENCIAMENTO DE SITUAÇÕES QUE POSSAM AFETAR A OBJETIVIDADE

As situações que possam prejudicar a objetividade devem ser gerenciadas tanto no nível organizacional quanto no nível individual, abrangendo o Auditor-Geral do Estado, o Chefe da Unidade de Auditoria, o Coordenador de Equipe, quando houver, e os próprios Auditores.

Dessa forma, se o Auditor-Geral do Estado, o Chefe da Unidade de Auditoria ou o Coordenador de Equipe, identificar situações de ameaças à objetividade em relação a Auditor inicialmente indicado para compor a Equipe de Auditoria ou para supervisionar determinado trabalho, deve substituí-lo por outro que não tenha restrições de atuação.

Não obstante, se situações de ameaça existirem, porém não forem identificadas pelo Auditor-Geral do Estado, pelo Chefe da Unidade de Auditoria ou pelo Coordenador de Equipe, cabe ao Auditor, ao obter conhecimento preliminar do objeto do trabalho para o qual foi designado, declarar-se formalmente impedido para realizá-lo.

Os procedimentos de substituição ou declaração de impedimento, devem ser adotados também no caso da ameaça à objetividade surgir durante a realização dos trabalhos de

auditoria.

10.4.1 Situações comuns de ameaça à objetividade

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/funcionários, ou outros interesses financeiros, como é o caso dos Auditores de sociedades de economia mista detentores de ações da organização negociadas em bolsas de valores.

Envolvimento anterior com o objeto de auditoria: os Auditores podem ter atuado, antes de compor o quadro funcional da AGE-MS, 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 a serem designados não devem ter vínculos de amizade ou de parentesco (quando parentes em linha reta, colateral ou por afinidade, até o terceiro grau) com o responsável ou com algum servidor/funcionário que atue diretamente com o objeto da auditoria. Em situações como essa, os Auditores podem se sentir tentados a deixar passar, suavizar ou atrasar a comunicação de achados de auditoria, para evitar comprometer o amigo ou parente.

Familiaridade: essa ameaça pode surgir em decorrência de um relacionamento de longo prazo do Auditor 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/funcionários que se enquadrem nessas condições. Nesse caso, os Auditores podem assumir, indevidamente, posturas excessivamente críticas, não condizentes com a realidade.

Inclinações cognitivas: muitas vezes o 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 pré-concebidas, 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 repetidas vezes ou por anos consecutivos; ou quando presta serviços de avaliação sobre a implantação de um sistema informatizado que auxiliou a implantar por meio de uma consultoria anterior.

Ameaça de intimidação: ocorre quando um Auditor 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 agem tendenciosamente em favor ou contra o responsável pelo objeto de auditoria ou algum servidor ou funcionário que atue diretamente com o objeto auditado.

10.4.2 Medidas que podem reduzir as ameaças à objetividade

Para evitar a ameaça decorrente de envolvimento anterior com o objeto de auditoria, de relacionamento pessoal e de familiaridade, é necessário que os Auditores não participem de trabalhos nessas atividades por um período mínimo de 24 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, como por exemplo:

- 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 de acordo com os recursos de pessoal disponíveis na AGE-MS, estabelecendo-se prazo máximo de permanência (auditando um mesmo objeto) e prazo mínimo de quarentena (afastamento).

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

11. PROGRAMA DE GESTÃO DE MELHORIA DA QUALIDADE – PGMQ

A AGE-MS deve instituir formalmente e manter um Programa de Gestão de 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 governamental.

O PGMQ deve considerar aspectos específicos da AGE-MS, tendo em vista sua estrutura e suas necessidades, observadas as definições deste Manual.

O Programa deve ser aplicado tanto no nível de trabalhos individuais de auditoria, quanto em um nível mais amplo da atividade de auditoria interna. As avaliações devem incluir todas as fases da atividade de auditoria interna governamental, quais sejam, os processos de planejamento, de execução dos trabalhos, de comunicação dos resultados e de monitoramento, e ainda:

- a) o alcance do propósito da atividade de auditoria interna;
- b) a conformidade dos trabalhos com as disposições deste Manual, com outros normativos que definam atribuições para a atividade de auditoria interna, com as boas práticas nacionais e internacionais aplicáveis e com os manuais ou procedimentos operacionais estabelecidos pela própria AGE-MS;
- c) a conduta ética e profissional dos Auditores.

Além das avaliações a serem realizadas, a estrutura do PGMQ deve estabelecer:

- a) as responsabilidades dos atores de nível gerencial da AGE-MS e das Equipes de Auditoria no processo de garantia da qualidade;
- b) a frequência de realização das atividades de avaliação e da comunicação de resultados do Programa.

11.1 AVALIAÇÕES

O PGMQ deve ser implementado por meio de avaliações internas e externas, as quais devem ser devidamente documentadas.

Os resultados das avaliações realizadas devem ser periodicamente consolidados com a finalidade de fornecer informações gerenciais e de identificar necessidades de capacitação e oportunidades para aprimoramento da atividade de auditoria interna governamental, as quais podem ser registradas em um plano de ação.

11.1.1 Avaliações internas

As avaliações internas contemplam um conjunto de procedimentos e de ações realizadas ou conduzidas pela AGE-MS com vistas a aferir, internamente ou junto às partes interessadas, a qualidade dos trabalhos realizados.

As avaliações internas compreendem o monitoramento contínuo e as avaliações periódicas.

11.1.1.1 Monitoramento contínuo

Constitui um conjunto de atividades de caráter permanente, operacionalizadas por meio de processos, práticas profissionais padronizadas, ferramentas, pesquisas de percepção e indicadores gerenciais. Tem por objetivo acompanhar o desenvolvimento das atividades da AGE-MS para assegurar sua conformidade com as normas profissionais e de conduta aplicáveis e a eficiência dos processos.

Compreende, entre outras, as seguintes formas de realização:

- a) planejamento e supervisão dos trabalhos de auditoria e demais atividades realizadas pela AGE-MS;
- b) a revisão dos documentos expedidos pelos Auditores, dos papéis de trabalho e dos relatórios.
- c) a utilização de indicadores de desempenho;
- d) a identificação de pontos fracos ou áreas com deficiência, bem como os Planos de Providências para tratar essas questões;
- e) a avaliação realizada pelos Auditores, após a conclusão dos trabalhos;
- f) o *feedback* de gestores e de partes interessadas;

- g) listas de verificação (*checklists*) para averiguar se manuais e procedimentos estão sendo seguidos.

Ao estabelecer indicadores de desempenho, devem ser consideradas, entre outras, as seguintes necessidades de abordagem:

- a) o desempenho da AGE-MS em relação ao Plano Anual de Auditoria Interna;
- b) o grau de atendimento às recomendações emitidas pela AGE-MS;
- c) a eficiência da força de trabalho alocada à AGE-MS, considerando a quantidade e a relevância dos trabalhos realizados e os benefícios deles decorrentes.

A avaliação realizada pelos Auditores, após a conclusão dos trabalhos, tem por objetivo aferir a percepção dos membros das Equipes de auditoria quanto:

- a) ao desempenho, à conduta ética e à postura profissional do próprio Auditor;
- b) ao planejamento, à execução do trabalho, ao processo de supervisão, à alocação de recursos (humanos, materiais, tecnológicos e de tempo) e ao alcance do objetivo da auditoria.

O *feedback* de gestores e de partes interessadas deve, preferencialmente, ser obtido por meio de levantamentos ou entrevistas estruturadas com o objetivo de coletar sua percepção quanto à relevância, à qualidade e ao valor agregado pela atividade da AGE-MS, nas seguintes modalidades:

- a) pesquisa de percepção ampla: realizada junto à alta administração da organização e a partes interessadas, com periodicidade preferencialmente anual, destinada a colher informações sobre a percepção geral quanto à atuação da AGE-MS e a agregação de valor promovida pela atividade de auditoria interna governamental;
- b) pesquisa de avaliação pontual: realizada junto aos gestores das áreas auditadas, após a finalização do trabalho de auditoria e a divulgação do resultado correspondente, com foco na avaliação da qualidade do processo de auditoria, do relatório (ou outra forma de comunicação) produzido e da conduta profissional dos Auditores.

11.1.1.2 Avaliações periódicas

Podem ser realizadas pela própria AGE-MS ou por outros profissionais do órgão ou entidade ao qual a AGE-MS pertence com conhecimento e experiência suficientes sobre as práticas de auditoria interna governamental e sobre avaliação de qualidade.

Constituem avaliações mais amplas do que aquelas realizadas no âmbito do monitoramento contínuo e se destinam a verificar a conformidade da atuação da AGE-MS com os padrões normativos e operacionais estabelecidos.

As avaliações periódicas devem ser realizadas de forma sistemática, contemplando a revisão dos trabalhos realizados, considerando-se todas as suas etapas. Essas avaliações devem ser realizadas de maneira a fornecer diagnósticos quanto ao desempenho da AGE-MS e a indicar aspectos que necessitem ser melhorados.

As avaliações periódicas devem contemplar uma avaliação objetiva sobre a qualidade, a adequação e a suficiência: do processo de planejamento; das evidências e dos papéis de trabalho produzidos ou coletados pelos Auditores; das conclusões alcançadas; da comunicação dos resultados; do processo de supervisão dos trabalhos; e do processo de monitoramento das recomendações emitidas.

11.1.2 Avaliações externas

A avaliação externa deve ocorrer pelo menos uma vez a cada cinco anos, a fim de se obter opinião independente sobre o conjunto geral dos trabalhos de auditoria realizados pela AGE-MS e sua conformidade com os princípios e as disposições estabelecidas para a prática da auditoria interna governamental no âmbito do Poder Executivo Estadual.

As avaliações externas devem ser conduzidas por profissional ou organização qualificados e independentes, externos à estrutura da AGE-MS.

Os profissionais e as organizações podem ser privados, mas devem deter formação, conhecimento técnico e experiência na prática de auditoria interna e no processo de avaliação de qualidade, os quais devem ser apropriados ao tamanho e à complexidade da AGE-MS.

Podem ser implementadas, alternativamente, por meio de autoavaliação, desde que essa seja submetida a um processo de validação independente, por organização ou profissional externo devidamente qualificado para essa atribuição.

11.1.3 Estabelecimento dos critérios de avaliação

O Auditor-Geral do Estado deve definir os instrumentos por meio dos quais as avaliações internas serão realizadas, tais como: roteiros, questionários, listas de verificação (*checklists*) e indicadores.

As avaliações internas poderão ser realizadas em base censitária ou amostral, a critério da AGE-MS, resguardada, sempre que necessária, a identificação dos respondentes.

A partir do desenvolvimento das atividades do PGMQ e da sua incorporação à cultura da

organização, o Auditor-Geral do Estado deverá definir escala de classificação para avaliar o nível de conformidade da AGE-MS e estabelecer objetivos e metas a serem atingidos de acordo com a escala adotada.

Ao definir uma escala de classificação para avaliar o nível de conformidade da AGE-MS, o Auditor-Geral do Estado deve, preferencialmente, utilizar como base roteiros ou padrões metodológicos já consolidados, nacional ou internacionalmente, que tenham como finalidade a aferição do nível de maturidade geral da atividade de auditoria interna.

Essa definição deve contribuir para a estruturação de um processo de melhoria contínua, de forma a possibilitar o desenvolvimento de um nível adequado de capacidade da AGE-MS.

11.1.4 Comunicação dos resultados

O Auditor-Geral do Estado deverá, periodicamente, comunicar os resultados do PGMQ ao Controlador-Geral do Estado e ao Conselho Superior do Controle Interno – CSCI-MS, apresentando as seguintes informações:

- a) o escopo, a frequência e os resultados das avaliações internas e externas realizadas;
- b) o nível de conformidade da AGE-MS, de acordo com a escala adotada;
- c) as oportunidades de melhoria identificadas;
- d) as fragilidades encontradas que possam comprometer a qualidade da atividade de auditoria interna;
- e) os Planos de Providências corretiva, se for o caso;
- f) o andamento das ações para melhoria da atividade de auditoria interna;
- g) a qualificação e a independência da Equipe de assessoria ou avaliação, quando for o caso.

A AGE-MS deve estabelecer formalmente a periodicidade de comunicação dos resultados do PGMQ, o qual deve ocorrer, ao menos, quando da apresentação do relatório anual sobre os resultados da AGE-MS.

Os casos de não conformidade com este Manual, que impactem o escopo geral ou a operação da atividade de auditoria interna (a exemplo de situações que impliquem prejuízo permanente à autonomia técnica ou à objetividade, restrições à realização do escopo dos trabalhos, restrição de recursos ou outras condições que afetem a capacidade da atividade de auditoria interna de cumprir seu propósito ou suas responsabilidades perante as partes

interessadas) devem ser comunicadas pelo Auditor-Geral do Estado ao Controlador-Geral do Estado e ao Conselho Superior do Controle Interno – CSCI-MS.

Com base nessa comunicação, o Controlador-Geral do Estado e o Conselho Superior do Controle Interno – CSCI-MS devem apoiar a AGE-MS por meio de ações de orientação, capacitação e desenvolvimento conjunto de um plano de ação que aborde as fragilidades identificadas e estabeleça ações com vistas ao seu saneamento.

12. PLANEJAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA

O Planejamento consiste na etapa em que se dimensiona a amplitude dos procedimentos a serem executados, permitindo o direcionamento dos trabalhos, com o propósito de se alcançar os objetivos pretendidos. Trata-se de processo dinâmico e contínuo, o qual, para ser realizado adequadamente, requer conhecimento razoável sobre a unidade e o objeto auditados.

A etapa inicial do Planejamento é uma das fases mais relevantes da atividade de auditoria, visto que facilita o controle sobre o desenvolvimento do trabalho e seu êxito afeta diretamente o resultado final.

No Planejamento há uma metodologia de preparação dos trabalhos, que se baseia no detalhamento da antecipação de quais procedimentos serão aplicados, bem como na extensão e distribuição desses processos em tempo razoável e das pessoas que realizarão essas tarefas.

A verificação preliminar da atividade a ser auditada permite a realização de exame adequado e eficiente, compreendendo o mapeamento do processo, os objetivos definidos, a identificação de possíveis riscos, os testes de controle a serem aplicados e as demais etapas que compõem todo o procedimento.

Por tudo isso, o Planejamento deve também ser flexível. Isso significa que poderá ser ajustado, durante a sua execução, desde que com a anuência do responsável pela sua aprovação, sempre que houver alterações significativas no contexto do trabalho ou novas informações e conclusões advierem e tornarem os ajustes úteis e oportunos.

O Planejamento da auditoria interna se divide em duas etapas:

- a) definição do Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT (etapa de identificação dos trabalhos a serem realizados prioritariamente pela AGE-MS);
- b) planejamento dos trabalhos (individuais) de auditoria.

12.1 PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA – PAINT

Anualmente, o Auditor-Geral do Estado irá submeter ao Controlador-Geral do Estado um Plano Anual de Auditoria Interna para revisão e aprovação.

O PAINT é o documento norteador das ações de auditoria e, deverá conter, obrigatoriamente, as ações de auditoria interna previstas e seus objetivos; as ações de desenvolvimento institucional e capacitação previstas para o fortalecimento das atividades da auditoria interna e, ainda, o cronograma das ações correspondentes.

Na definição das áreas a serem auditadas serão avaliados os critérios de relevância, criticidade e materialidade, as diretrizes estabelecidas pelo Controlador-Geral do Estado e as prioridades definidas pelas Unidades de Auditoria Interna - UAI.

A Auditoria-Geral do Estado deverá envidar esforços no sentido de aprimorar constantemente o processo de planejamento, agregando, gradativamente, na priorização do universo de auditoria, a metodologia baseada em riscos.

Para o desenvolvimento do PAINT é recomendável que a AGE-MS observe as seguintes etapas, as quais devem ser devidamente documentadas, à medida que forem executadas:

- a) entendimento da Unidade Auditada;
- b) definição do universo de auditoria;
- c) avaliação e seleção do objeto de acordo com as variáveis básicas da relevância, materialidade e criticidade.

12.1.1 Entendimento da Unidade Auditada

A finalidade dessa etapa é adquirir conhecimentos sobre a Unidade Auditada, os seus objetivos; as estratégias e os meios pelos quais ela monitora o seu desempenho e os processos de governança e de controles internos, a fim de que a AGE-MS tenha segurança suficiente para identificar as áreas de maior relevância, e assim recomendar medidas que contribuam de fato para o aperfeiçoamento da gestão.

As fontes de informação mais comumente consideradas nesse processo são:

- a) o Conselho, quando houver, a alta administração, os gestores dos processos e as demais partes interessadas, com quem é possível coletar diversas informações;
- b) áreas responsáveis pelo recebimento de denúncias da Unidade Auditada ou outras instâncias públicas que detenham essa competência, a fim de subsidiar a elaboração

- do Planejamento;
- c) documentos sobre planejamento organizacional (missão, visão, objetivos, valores, metas, indicadores etc.);
 - d) estrutura organizacional e de governança;
 - e) sistemas de gestão empregados;
 - f) marco legal e regulatório (leis, decretos, regimento interno, regulamentações externas incidentes sobre a Unidade Auditada e suas atividades, bem como políticas, procedimentos e manuais internos relevantes etc.);
 - g) resultados de trabalhos auditoria anteriores.

12.1.2 Definição do Universo da Auditoria

A definição do universo de auditoria demanda amplo conhecimento, por parte da AGE-MS, sobre o negócio da Unidade Auditada, motivo pelo qual é recomendável que a sua estruturação seja iniciada após a realização da etapa anterior. Somente após ser obtida a compreensão dos objetivos da organização e dos seus principais processos, é possível definir os objetos que irão compor o universo de auditoria.

É preciso também definir quais informações constarão no cadastro dos objetos identificados, as quais devem permitir o entendimento do universo de auditoria. Entre as informações passíveis de serem inseridas, estão a descrição do objeto e a indicação da área responsável, dos principais normativos relacionados e conclusões referentes aos últimos trabalhos de auditoria realizados por parte da AGE-MS e de outras instituições de auditoria governamental e privada, se for o caso.

Definidos o conceito de objeto de auditoria e como esses serão descritos, cabe aos auditores responsáveis por essa etapa organizar os objetos que comporão o universo de auditoria e documentá-los.

12.1.3 Seleção dos Trabalhos de Auditoria

Na seleção dos trabalhos de auditoria, a AGE-MS utilizará as seguintes variáveis básicas: materialidade, relevância e criticidade.

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

A relevância significa a importância relativa ou papel desempenhado por uma determinada questão, situação ou unidade organizacional, existentes em um dado contexto.

A criticidade representa o quadro de situações críticas efetivas ou potenciais a ser controlado, identificadas em uma determinada unidade organizacional ou programa de governo. Trata-se da composição dos elementos referenciais de vulnerabilidade, das fraquezas, dos pontos de controle com riscos operacionais latentes, etc. Deve-se levar em consideração o valor relativo de cada situação indesejada.

A criticidade é, ainda, a condição imprópria, por não conformidade às normas internas, por ineficácia ou por ineficiência, de uma situação de gestão. Expressa a não aderência normativa e os riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados. Representa o perfil organizado, por área, dos pontos fracos de uma organização.

12.1.4 Conteúdo do Plano Anual de Auditoria Interna

Os trabalhos de auditoria, cuja forma de seleção foi detalhada no item anterior, constituem uma parte fundamental do Plano Anual de Auditoria Interna, mas não a única. A AGE-MS deve avaliar a necessidade de incluir, no referido plano, trabalhos de auditoria solicitados pela alta administração e pelas demais partes interessadas, além da necessidade de inclusão ou exclusão de itens em função do rodízio de ênfase.

Tendo em vista as atribuições da AGE-MS, portanto, é necessário que o Plano Anual de Auditoria Interna apresente:

- a) relação dos trabalhos a serem realizados pela AGE-MS em função de obrigação normativa, por solicitação da alta administração ou por outros motivos (decisões judiciais, por exemplo). Nos dois últimos casos, deve ser apresentada justificativa razoável para a sua seleção;
- b) previsão de, no mínimo, 60 horas de capacitação para cada Auditor, incluindo o Auditor-Geral do Estado;
- c) previsão da atividade de monitoramento das recomendações emitidas pela AGE-MS em trabalhos anteriores e ainda não implementadas pela Unidade Auditada;
- d) relação das atividades a serem realizadas para fins de gestão e melhoria da qualidade da atividade de auditoria interna governamental, conforme item 11 deste Manual;
- e) indicação de como serão tratadas demandas extraordinárias recebidas pela AGE-MS durante o período de realização do Plano Anual de Auditoria Interna;

- f) relação das atividades necessárias à elaboração do Plano de Auditoria do exercício subsequente;
- g) relação das atividades destinadas à avaliação do Plano de Auditoria do exercício em curso e à elaboração de relatório sobre os resultados da AGE-MS no exercício;
- h) exposição, sempre que possível, das premissas, restrições e riscos associados à execução do Plano Anual de Auditoria Interna;
- i) a descrição da metodologia utilizada para seleção dos trabalhos de auditoria.

Para cada trabalho incluído no Plano, deve haver indicação quanto ao tipo de trabalho (avaliação, apuração ou outra atividade que não seja típica da função de auditoria interna). Devem também ser apresentados o seu objetivo geral e as informações necessárias para dimensionamento dos recursos a serem alocados.

12.1.4.1 Relação dos trabalhos de auditoria selecionados em função do rodízio de ênfase

O rodízio de ênfase constitui uma rotação entre os objetos que compõem o universo de auditoria em determinado período, de modo a evitar, por um lado, a realização de diversos trabalhos de auditoria sobre um mesmo objeto; por outro lado, a inexistência de trabalhos sobre outros objetos.

Para definição do rodízio de ênfase, deve ser estabelecida uma metodologia na qual seja especificado o período (ou ciclo) dentro do qual serão realizados trabalhos de auditoria para os objetos de menor materialidade, relevância ou criticidade.

É importante que a metodologia para aplicação do rodízio de ênfase seja aprovada pela autoridade responsável pela aprovação do Plano Anual de Auditoria Interna, uma vez que os trabalhos realizados em função desse rodízio impactarão a elaboração do Plano.

12.1.4.2 Relação dos trabalhos de auditoria selecionados com base nos critérios de materialidade, relevância ou criticidade

A metodologia utilizada deve ser documentada, devendo explicitar o método e os critérios utilizados para classificação desses trabalhos; e os aspectos utilizados para definir quantos e quais trabalhos serão priorizados.

Caso a priorização dos objetos de auditoria não possa ser obedecida, as razões também devem ser registradas e, sempre que possível, avaliadas pela AGE-MS no exercício subsequente para fins de melhoria contínua do processo de planejamento.

12.1.4.3 Capacitação dos Auditores

A previsão de carga horária mínima de 60 horas de capacitação anual dos Auditores visa a permitir o aperfeiçoamento dos seus conhecimentos, de suas habilidades e de outras competências, por meio do desenvolvimento profissional contínuo, o que ocorre, principalmente, por meio do Plano Anual de Capacitação – PAC, documento elaborado pelo Centro de Estudos e Orientações Técnicas – CEOT e aprovado pelo Conselho Superior de Controle Interno – CSCI, em que são previstos anualmente os cursos necessários ao aprimoramento e desenvolvimento técnico de todos os servidores da CGE”.

Constitui atribuição do Auditor-Geral do Estado e do Chefe da Unidade de Auditoria: identificar as deficiências e as lacunas na formação e no desempenho dos Auditores e encaminhar as demandas necessárias ao CEOT para as providências referentes à capacitação.

12.1.4.4 Monitoramento de recomendações não implementadas

A AGE-MS deve estabelecer a forma e a frequência do monitoramento das recomendações emitidas em trabalhos anteriores. A depender da criticidade, pode ser necessária a realização de trabalho de auditoria específico para avaliação da implementação das recomendações.

12.1.4.5 Indicação de como serão tratadas demandas extraordinárias recebidas pela AGE-MS

As demandas extraordinárias constituem trabalhos cuja necessidade surge durante o período de execução do PAINT. Uma vez consideradas importantes pela AGE-MS e aprovadas pela instância responsável, essas demandas podem ser a ele incorporadas.

Poder-se-á definir que o Plano ocupará o máximo de recursos da AGE-MS, de modo que haja um processo de revisão quando surgir a necessidade de realização de novos trabalhos durante a sua execução.

12.1.4.6 Atividades relacionadas à elaboração do PAINT do exercício subsequente

O Plano deve conter previsão para as etapas de elaboração do PAINT do ano subsequente, indicando as atividades necessárias e a capacidade operacional a ser alocada nessa discussão.

12.1.4.7 Atividades destinadas à avaliação do PAINT do exercício em curso

Devem ser previstas, no Plano Anual de Auditoria Interna:

- a) as atividades de avaliação da sua execução, as quais devem ocorrer no próprio exercício de vigência;
- b) a periodicidade dessa aferição (se bimestral, trimestral, quadrimestral ou semestral)

que poderá variar de acordo com a quantidade de trabalhos constantes do Plano e do custo de obtenção das informações necessárias para essa avaliação;

- c) a forma por meio da qual essas atividades serão realizadas, a qual deverá ser validada pela instância responsável pela sua aprovação.

A avaliação da execução do Plano deve subsidiar as eventuais alterações e culminar com a elaboração de um relatório sobre os resultados da AGE-MS no exercício. A elaboração desse relatório também deve estar prevista no PAINT. Estará prevista, portanto, em cada plano, a elaboração do relatório referente ao Plano do exercício anterior.

12.1.4.8 Exposição, sempre que possível, das premissas, restrições e riscos associados à execução do PAINT

Considerando que o PAINT contém as atividades a serem executadas pela AGE-MS ao longo do exercício seguinte ao da sua elaboração, convém que, sempre que possível, sejam explicitadas as premissas sobre as quais o Plano foi construído e quais são os riscos e/ou restrições previamente identificados.

12.1.5 Recursos

A AGE-MS deve possuir clareza de quais competências técnicas são requeridas para a execução dos trabalhos constantes do PAINT, prevendo, ainda, o esforço e o cronograma para cada trabalho, com as datas de início e fim, e, sempre que possível, o custo estimado.

A definição do esforço estimado pode ser feita na métrica que melhor convier à AGE-MS, de acordo com sua realidade e, eventualmente, com seus sistemas internos de gestão de recursos humanos.

Essa definição permitirá ao Auditor-Geral do Estado avaliar a adequação e a disponibilidade de recursos humanos, financeiros e tecnológicos para a execução dos trabalhos ao longo do período. Tais fatores também poderão ser utilizados para definição da ordem de realização dos trabalhos.

Caso os Auditores não possuam, coletivamente, as competências técnicas requeridas para a realização dos trabalhos, cabe ao Auditor-Geral do Estado providenciar formas de superar essa dificuldade, a exemplo de: capacitação prévia dos Auditores que irão executar o trabalho; realização de trabalhos compartilhados com auditores governamentais externos à AGE-MS; contratação de especialistas externos.

12.1.6 Comunicação e aprovação do PAINT

O PAINT deverá ser submetido à aprovação do Controlador-Geral do Estado, que deverá se

manifestar antes do término do exercício em curso.

12.1.7 Alteração do PAINT

A AGE-MS pode identificar a necessidade de que trabalhos previstos inicialmente sejam alterados e demandas extraordinárias que surjam ao longo do exercício sejam inseridas.

Caso não tenha sido definida reserva técnica para essas situações, ou tal reserva já tenha sido esgotada, deve-se fazer a avaliação da oportunidade e da conveniência de se acrescentarem tais trabalhos ao PAINT, o que poderá ter como consequência:

- a) o acréscimo desses trabalhos sem alteração daquilo que já estava previsto, caso haja capacidade operacional disponível;
- b) a redução de escopo de trabalhos que já estavam planejados;
- c) a exclusão de alguns trabalhos menos prioritários, liberando recursos para a execução dos novos projetos.

Todo o processo de revisão deverá ser documentado, e a metodologia, discutida e aprovada pela instância responsável. O Plano com as alterações deverá ser divulgado aos mesmos atores que tomaram conhecimento da versão inicial. A depender do volume e do tipo de alterações realizadas e da relevância dos trabalhos que estão sendo excluídos/incluídos, a alteração do Plano deverá ser submetida à análise da instância responsável pela aprovação da versão inicial.

12.2 FORMALIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA

Antes de ser iniciado, o trabalho de auditoria deve ser formalizado internamente por meio de documento expedido pelo Auditor-Geral do Estado ou por outro agente a quem essa competência for delegada, o qual deve trazer a síntese das principais diretrizes e informações acerca do trabalho a ser realizado.

Para essa finalidade, será utilizada a Ordem de Serviço de Auditoria - OSA, contendo 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 PAINT, ou de outro meio de informações de caráter especial;

- e) o prazo previsto para desenvolvimento das atividades;
- f) os Auditores que compõem a Equipe de Auditoria, o responsável pela Supervisão e o responsável pela Coordenação do trabalho, quando for o caso.

Essa formalização visa à organização interna e tem como destinatários os Auditores.

“A Ordem de Serviço de Auditoria seguirá modelo definido por ato expedido pelo Auditor-Geral do Estado”.

Há, ainda, a necessidade de que o trabalho seja comunicado formalmente também à Unidade Auditada, o que deve ocorrer tão logo a AGE-MS tenha clareza sobre as diretrizes do trabalho e haja a necessidade de maior interação com os responsáveis pelo objeto da auditoria.

12.3 PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS INDIVIDUAIS DE AUDITORIA

Para cada trabalho de auditoria previsto no PAINT ou de outros trabalhos não previstos no PAINT, 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, há necessidade de se considerarem, 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 Planejamento.

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

12.3.1 Análise preliminar do objeto da auditoria

A análise preliminar do objeto constitui uma etapa fundamental dos trabalhos de auditoria. É necessária para auxiliar os Auditores a 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.

Essa etapa normalmente começa com uma análise do PAINT, 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.

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

- a) relação do objeto de auditoria com a missão, visão, objetivos estratégicos da Unidade Auditada;
- b) objetivos e estrutura de governança, de gerenciamento de riscos e controles do objeto de auditoria;
- c) indicadores de desempenho do objeto de auditoria;
- d) fluxogramas (mapas de processos) relacionados ao objeto da auditoria;
- e) responsáveis pelo objeto da auditoria;
- f) estrutura organizacional das áreas envolvidas;
- g) leis e regulamentos, normas, orientações, manuais e procedimentos internos, decisões de órgãos reguladores relacionados ao objeto de auditoria;
- h) jurisprudência de interesse (Tribunal de Contas do Estado, Tribunal de Contas da União, Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça, etc.);
- i) estudos sobre o objeto da auditoria;
- j) quantidade/lotação/perfil da força de trabalho envolvida (inclusive terceirizados);
- k) principais insumos utilizados (energia, equipamentos, matéria-prima etc.);
- l) sistemas informatizados utilizados;
- m) partes interessadas;

- n) programas/ações orçamentários envolvidos;
- o) materialidade dos recursos (em R\$);
- p) recomendações dos órgãos de controle pendentes de atendimento;
- q) informações extraídas de sistemas corporativos, da imprensa, da internet;
- r) resultados de auditorias anteriores.

As informações elencadas podem ser obtidas a partir dos papéis de trabalho do tipo permanente mantidos pela AGE-MS ou, ainda, por meio de entrevistas e reuniões com os gestores e servidores/empregados da Unidade Auditada e visitas *in loco*, para se observar o funcionamento do objeto a ser auditado.

12.3.1.1 Mapeamento/validação do objeto selecionado

O objeto selecionado em uma auditoria normalmente é um processo, ou seja, um conjunto de atividades sequenciadas e relacionadas entre si que têm como 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 de 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 funcionários 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.

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, elaborar um memorando descritivo que identifique as atividades desenvolvidas, sua sequência e os responsáveis pelas etapas do processo. Para tanto, será necessária uma forte

interação como 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.

12.3.1.1.1 Validação com o Gestor

O mapeamento/memorando descritivo 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.

12.3.1.2 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 governamental, 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.

12.3.2 Objetivo 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.

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 de Auditoria Interna e devem estar em harmonia com os objetivos do objeto auditado. Para os trabalhos de auditoria não previstos inicialmente no PAINT, 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, fraudes, não conformidades e outras exposições relacionadas ao objeto da auditoria.

Como um trabalho de auditoria, geralmente, não pode abranger tudo, os Auditores devem determinar os limites da auditoria, o que será e o que não será incluído, ou seja, o escopo. Quando os Auditores estabelecem o escopo do trabalho, eles consideram componentes como os limites da área ou do processo, 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 dos problemas encontrados nos relatórios de auditoria dos anos anteriores; trabalhos de auditoria elaborados por órgão de controle externo ou entidade de auditoria privada; a adequação dos mecanismos de controle, entre outros.

12.3.2.1 Avaliação preliminar de riscos e de controles

A Auditoria-Geral do Estado deverá envidar esforços no sentido de aprimorar constantemente o processo de planejamento, agregando, gradativamente, na priorização do universo de

auditoria, a metodologia baseada em riscos. Contudo, enquanto não consolidada essa metodologia, a Equipe de Auditoria realizará uma análise preliminar visando identificar, conforme relacionado abaixo, a presença de riscos que possam influenciar o cumprimento da finalidade do objeto da auditoria, as suas causas e as consequências:

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 controle de acesso físico.
Tecnologia	Técnica ultrapassada/produto obsoleto; falta de investimento em TI; Tecnologia sem proteção de patentes; processo produtivo sem proteção contra espionagem; controles insuficientes sobre a transferência de dados.
Eventos externos	<p>Ambientais: Mudança climática brusca; incêndio, inundação, epidemia.</p> <p>Econômicos: oscilações de juros, de câmbio e de preços; contingenciamento; queda de arrecadação; crise de credibilidade; elevação ou redução da carga tributária.</p> <p>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.</p> <p>Sociais: alterações nas condições sociais e demográficas ou nos costumes sociais; alterações nas demandas sociais; paralisações das atividades; aumento do desemprego.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>Legais/jurídicos: novas leis e normas reguladoras; novos regulamentos; alterações na jurisprudência de tribunais;</p>

	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.

12.3.2.2 Definição dos objetivos e do escopo do trabalho de auditoria

O escopo do trabalho de auditoria determina o que deve ser auditado e como será auditado para que exista uma razoável garantia de que os objetivos da auditoria serão atingidos adequadamente.

Após avaliação preliminar dos riscos e controles, conforme estabelecido acima, a Equipe terá mais elementos para definir, ou rever, se estabelecidos preliminarmente, os objetivos e o escopo do trabalho.

Quaisquer limitações do escopo que venham a ocorrer devem ser documentadas e discutidas com o Auditor-Geral do Estado e o Chefe da Unidade de Auditoria e, caso afetem a capacidade da AGE-MS de executar suas atividades de forma independente e objetiva, o assunto deve ser discutido com a alta administração e com o Conselho (se houver), a fim de buscar apoio para solucioná-lo.

12.3.3 Elaboração do Planejamento Individual de Auditoria

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, na avaliação preliminar de riscos e 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 Planejamento.

O Planejamento constitui um importante instrumento de trabalho e pode ser desenvolvido

em formatos variados contemplando:

- a) as questões (e subquestões) de auditoria, que deverão ser respondidas por meio das análises, na fase de execução. Estas 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;
- 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;
- 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: Questionário de Avaliação de Controles Internos; procedimentos de auditoria; roteiros de verificação; *checklist* de análise documental; roteiro de entrevista, entre outros.

O Planejamento deve ser aprovado formalmente pelo Auditor-Geral do Estado, podendo ser ajustado, também mediante a anuência deste, em decorrência de novas informações e conhecimentos adquiridos no decorrer da auditoria.

O Planejamento e a Matriz de Planejamento seguirão modelos definidos por ato expedido pelo Auditor-Geral do Estado.

12.3.4 Procedimentos de Auditoria

Procedimento de auditoria é um conjunto de exames, previstos no Planejamento, com a finalidade de obter evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, que permitam responder a uma questão de auditoria definida na fase preliminar 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-benefício de realização dos procedimentos.

12.3.4.1 Extensão e profundidade

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.

12.3.4.2 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.

12.3.4.3 Natureza

Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade, a natureza do procedimento de auditoria se refere à sua finalidade e ao seu tipo (Conselho Federal de Contabilidade. Resolução n. 1.214, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 330).

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, confirmação externa, recálculo, observação, indagação, procedimentos analíticos, reexecução, entre outros. Os procedimentos classificados por "tipo" são também conhecidos como "técnicas de auditoria".

12.3.4.3.1 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: foram formalizadas (se isto for uma condição necessária), por meio de políticas e de manuais, por exemplo; encontram-se atualizadas; são frequentemente divulgadas e reforçadas junto aos responsáveis pela sua operacionalização; são pertinentes, frente à magnitude dos respectivos riscos avaliados; 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.

12.3.4.3.2 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): referem-se 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 denominados revisões analíticas): envolvem a utilização de comparações para avaliar adequação – comparando, por exemplo, o saldo de uma conta com dados não financeiros a ela relacionados.

São exemplos de procedimentos substantivos: 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.

12.3.4.4 Técnicas de Auditoria

Os Auditores devem reunir, em conjunto, qualificação e conhecimentos necessários para o trabalho, devendo possuir conhecimentos adequados sobre as técnicas de auditoria, as quais não são excludentes, mas complementares.

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, sendo comumente utilizadas:

12.3.4.4.1 Inspeção

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 uso.

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

12.3.4.4.2 Observação

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

Essa técnica requer do Auditor: capacidade de julgamento e de constatação visual; conhecimento especializado; habilidade para perceber eventuais comportamentos e procedimentos destoantes do padrão de execução.

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

mais cuidadosa do que o fariam no seu cotidiano. Essa situação, juntamente com o fato de a observação ser limitada no tempo, representa fragilidades na evidência a ser obtida, motivo pelo qual as provas coletadas por esse meio devem ser corroboradas por outras fontes.

Os elementos da observação são os seguintes: identificação da atividade específica a ser observada; observação da sua execução; comparação do comportamento observado com os padrões; avaliação e conclusão.

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

12.3.4.4.3 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 processos licitatórios, termos de convênio, contratos, faturas, notas fiscais, certidões, portarias, declarações etc. Tem como finalidade a verificação da legitimidade do documento, mas também da transação.

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

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

12.3.4.4.4 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.

12.3.4.4.5 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 entrevista:

- 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;
- 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;
- f) 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 precisa também observar os seguintes passos:

- 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 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, estabelecendo-se 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 empregados/servidores da Unidade Auditada, e não de fonte independente.

12.3.4.4.6 Recálculo

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

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

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 algarismos que compõem as bases examinadas, são necessários outros tipos de testes.

12.3.4.4.7 Procedimentos Analíticos

Conforme estabelece a NBC TA 520 (Resolução CFC n. 1.221, de 27 de novembro de 2009), os procedimentos analíticos consistem em "avaliações de informações contábeis por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Procedimentos analíticos compreendem, também, o exame necessário de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente dos valores esperados".

Os procedimentos analíticos, portanto, constituem uma técnica por meio da qual o Auditor

avalia informações contábeis (montantes financeiros, quantidades físicas, índices ou percentuais) mediante comparação com parâmetros ou expectativas identificados ou desenvolvidos pelo Auditor. Para tanto, poderá utilizar-se de métodos simples a técnicas estatísticas avançadas.

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

Os procedimentos analíticos contribuem para a identificação de:

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

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

- 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.

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.

12.3.4.4.8 Reexecução

Conforme definição constante da NBC TA 500 (Resolução CFC n. 1.217, de 27 de novembro de 2009), "a reexecução envolve a execução independente pelo Auditor de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da Unidade Auditada."

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

12.3.4.4.9 Rastreamento ou *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*, selecionam-se primeiramente as transações e, em seguida, verifica-se 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 obter 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.

12.3.4.4.10 Benchmarking

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 e 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.

12.3.4.4.11 Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador – TAAC

As 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, geradores de dados de teste, programas computadorizados de auditoria e utilitários de auditoria especializada. Essas técnicas envolvem a realização de análises de dados com uso de tecnologia para apoiar a avaliação de controles.

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 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 forma:

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

12.3.4.5 Amostragem

O método de amostragem é aplicado como forma de selecionar uma parcela, subconjunto ou parte de um universo ou população para que se possa definir com base nesta parcela as características da população em situações onde o objeto alvo da ação se apresenta em grandes quantidades e/ou se distribui de maneira bastante pulverizada.

Existem duas formas de selecionarmos essa parcela de elementos dentro da população total, sendo elas: amostragem estatística e amostragem não estatística, também chamadas de probabilística e não probabilística.

12.3.4.5.1 Amostragem Estatística e Não Estatística

A amostragem estatística é realizada através de técnicas de probabilidade matemática que garantem que a parcela selecionada da população tenha as mesmas características desta, de forma a evitar que o Auditor possa ter qualquer tipo de escolha sobre a inclusão ou exclusão de um item, permitindo que todos possam ter a mesma possibilidade de pertencer à amostra. Esta inclusão/exclusão é feita através de técnicas matemáticas como tabelas com números aleatórios, sistemas próprios para este fim, números gerados por computador, etc.

A amostragem não estatística é utilizada quando não se pode ter certeza de que os elementos escolhidos para fazerem parte da amostra possuem as características da população. Não se utiliza das probabilidades matemáticas como a estatística, e sim da experiência e do conhecimento que o pesquisador possui para selecionar as amostras.

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC TA 530 - Resolução CFC n. 1.222, de 27 de novembro de 2009), o objetivo do Auditor ao utilizar a amostragem em auditoria, é o de proporcionar uma base razoável para concluir quanto à população da qual a amostra é selecionada.

A escolha do tipo de amostragem é determinada pela finalidade do procedimento de auditoria, 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;
- b) a amostragem 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 que a amostragem não-probabilística tem aplicabilidade restrita a análises pontuais.

As amostragens devem estar adequadamente documentadas, inclusive nos papéis de trabalho, e as informações, suficientemente detalhadas sobre todas as etapas relativas ao processo de amostragem, quais sejam: questionário/checklist; descrição da população; descrição do plano amostral; 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. Esse detalhamento visa à transparência, à consulta, ao respaldo e à comprovação das conclusões do trabalho do Auditor e, ainda, ao trabalho de revisão.

12.3.4.6 Alocação da Equipe de Auditoria

Ao final da etapa de Planejamento, o Chefe da Unidade de Auditoria deve reavaliar se as estimativas iniciais de recursos, custos e prazo para realização da auditoria estão compatíveis com as atividades a serem realizadas.

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.

13. EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA

A fase de execução é o 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 AGE-MS 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, razão pela qual é comumente chamada de “trabalhos de campo”, “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.

13.1 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 e 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 AGE-MS.

É imprescindível, portanto, que os Auditores 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 Chefe da Unidade de Auditoria e sua Equipe devem estabelecer canais de comunicação diretos com o chefe da Unidade Setorial /Seccional de Controle Interno (onde houver), que

será o ponto focal da Unidade Auditada, bem como com todos os responsáveis pela Unidade 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 e que se constituam em limitações de acesso a informações necessárias à realização do trabalho, devem ser comunicadas pelo Chefe da Unidade de Auditoria, ou pelo Auditor-Geral do Estado, de imediato e formalmente, à alta administração ou ao Conselho, 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, com a participação do Chefe da Unidade Setorial/Seccional de Controle Interno (onde houver), de modo a facilitar o entendimento quanto ao trabalho e aos seus respectivos resultados.

Destacam-se as seguintes formas de comunicação com a Unidade Auditada durante os trabalhos de auditoria, as quais não excluem outros tipos de documentos ou reuniões que, eventualmente, a AGE-MS já tenha implementado em seus processos de trabalho:

- a) Documento de formalização dos trabalhos, apresentação das diretrizes, da Equipe, dos objetivos e do escopo, mediante Ofício de Apresentação;
- b) Reunião de abertura, quando for o caso;
- c) Solicitação de Auditoria (SA);
- d) Nota de Auditoria (NA);
- e) Relatório Preliminar;
- f) Reunião para apresentação dos achados e discussão das possíveis soluções e recomendações.

Os referidos documentos e a sua forma de encaminhamento devem seguir as regras de comunicação oficial adotadas pelo Poder Executivo Estadual, as quais devem ser observadas também em relação à competência para a assinatura.

Ademais, não devem ser consideradas excluídas as interlocuções presenciais da Equipe de

Auditoria com a Unidade Auditada em função da aplicação das técnicas previstas nos testes, tais como entrevistas e observação direta.

13.1.1 Documento de formalização dos trabalhos e apresentação das diretrizes

Tendo em vista o respeito e a colaboração que devem prevalecer na relação entre a AGE-MS e a Unidade Auditada, é considerada uma boa prática encaminhar documento formal à alta administração, informando-a sobre as diretrizes do trabalho que será realizado, assim que essas diretrizes forem definidas. Cabe ao Chefe da Unidade de Auditoria determinar quando essa comunicação será encaminhada: se antes ou após a etapa de Planejamento da auditoria. É necessário, contudo, que esse documento seja enviado antes de serem realizados levantamentos ou aplicados testes de auditoria pela Equipe.

13.1.2 Reunião de Abertura

A reunião de abertura, quando realizada, 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, devendo contar, sempre que possível, com a participação do dirigente máximo do órgão ou entidade e do Chefe da Unidade Setorial/Seccional de Controle Interno (onde houver) e ser conduzida pelo Controlador-Geral do Estado ou Auditor-Geral do Estado e pelo Chefe da Unidade de Auditoria, podendo haver delegação desta atribuição.

Como pauta 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 execução dos trabalhos;
- c) apresentação da Equipe de Auditoria, inclusive indicando quem exercerá o papel de supervisor e de coordenador de Equipe, quando for o caso;
- d) apresentação do Chefe da Unidade Setorial/Seccional de Controle Interno, que atuará como interlocutor da Equipe de Auditoria ou, onde não houver, de um representante da Unidade Auditada;
- 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.

13.1.3 Documento de apresentação da Equipe, dos objetivos e do escopo do trabalho

A formalização dos trabalhos, apresentação das diretrizes, da Equipe, dos objetivos e do escopo, será feita mediante Ofício de Apresentação. Quando realizada, é desejável que o documento seja entregue ao dirigente máximo da Unidade Auditada na reunião de abertura.

Adicionalmente, poderão ser abordados 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; designação de um interlocutor que possua conhecimento das subunidades da Unidade Auditada.

O Ofício de Apresentação seguirá modelo definido por ato expedido pelo Auditor-Geral do Estado.

13.1.4 Solicitação de Auditoria

A Solicitação de Auditoria (SA) constitui documento utilizado pela AGE-MS para solicitar à Unidade Auditada a apresentação de documentos, de informações e de esclarecimentos. Pode ser emitida antes, durante e depois do desenvolvimento dos trabalhos de campo e enviada ao dirigente máximo da Unidade Auditada ou a outra autoridade competente, cabendo ao Chefe da Unidade de Auditoria ou a própria Equipe assiná-la.

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 com os servidores diretamente envolvidos no atendimento à SA emitida para prestar esclarecimentos sobre o seu conteúdo.

O encaminhamento da SA à Unidade Auditada poderá ser feito, via Ofício, quando os trabalhos de auditoria forem desenvolvidos na sede da AGE-MS, ou, mediante protocolo, pela Equipe de Auditoria, quando executados na sede do órgão ou entidade.

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 Chefe da Unidade de Auditoria ou o Auditor-Geral do Estado e/ou Controlador-Geral do Estado 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.

A Solicitação de Auditoria (SA) seguirá modelo definido por ato expedido pelo Auditor-Geral do Estado.

13.1.5 Nota de Auditoria (NA)

É o documento emitido pela Equipe de Auditoria, no decorrer dos exames, nas seguintes situações:

- a) identificação de providência a ser adotada imediatamente pela Unidade Auditada, de modo que aguardar a finalização do trabalho para expedir a recomendação necessária poderá resultar em danos aos cidadãos ou à Administração Pública. Esse registro deverá ser acrescentado posteriormente ao relatório de Auditoria.
- b) identificação de falha meramente formal ou de baixa materialidade, que não deva constar no relatório, mas para a qual devam ser adotadas providências para saneamento.

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 tenha a competência para solucionar a falha apontada.

As situações apresentadas na NA devem observar os requisitos especificados na seção 13.4 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.

A Nota de Auditoria (NA) seguirá modelo definido por ato expedido pelo Auditor-Geral do Estado.

13.1.6 Relatório Preliminar

Após a emissão da(s) Solicitação(ões) de Auditoria e Nota(s) de Auditoria (quando houver) e, apresentadas ou não as justificativas acerca das constatações, a Equipe de Auditoria providenciará a emissão do Relatório Preliminar, que será encaminhado à Unidade Auditada para conhecimento acerca da análise realizada.

A Unidade Auditada poderá se manifestar acerca do Relatório Preliminar no prazo de dez dias úteis, podendo o Auditor-Geral do Estado conceder a dilação do prazo uma única vez, por igual período, mediante solicitação fundamentada do órgão ou entidade.

13.1.7 Reunião de Apresentação dos Achados

Após manifestação da Unidade Auditada ou declinado o prazo de manifestação quanto aos achados inseridos no Relatório Preliminar, a equipe de auditoria analisará a manifestação recebida e solicitará, caso permaneçam não-conformidades, reunião entre as partes para elaboração e conclusão do Plano de Providências.

Caso não haja recomendações a serem implementadas pela Unidade Auditada, não será

necessário o estabelecimento de reunião(ões).

A(s) reunião(ões), quando estabelecida(s), será(ão) conduzida(s) pelo Auditor-Geral do Estado e/ou pelo Chefe da Unidade de Auditoria, com a participação da Equipe de Auditoria e, quando necessário, do Controlador-Geral do Estado.

13.2 COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Nessa fase, a Equipe de Auditoria deve utilizar técnicas de coleta e de análise de dados para realizar os testes de auditoria estabelecidos no Planejamento, a fim de serem obtidas as evidências que sustentam a opinião da AGE-MS sobre o objeto da auditoria.

A Equipe deve estar segura de que, com base nas evidências coletadas, as mesmas conclusões seriam obtidas por terceiros com prudência e conhecimento suficiente (o item 13.3 apresenta aspectos relacionados à obtenção e às características das evidências). Deve avaliar, ainda, constantemente, a necessidade de obter informações adicionais para garantir essa segurança. Caso seja necessário utilizar técnicas não previstas no Planejamento, esse 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.

13.3 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 AGE-MS 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 Auditor-Geral do Estado.

A qualidade das conclusões e das recomendações da AGE-MS 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. 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 deve ser feita 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 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.

13.3.1 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 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, devem ser válidas e representar de forma precisa os fatos, sem erros ou tendências.

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

- 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 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.

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. 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, avalie-se 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.

13.3.2 Natureza das evidências

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

- a) evidência direta: comprova diretamente um fato;
- 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 ao órgão ou entidade 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/funcionários da Unidade Auditada. Caso uma informação só possa ser obtida por meio da observação direta, deve haver ao menos dois Auditores para analisá-la;
- 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 corroboradas por outras formas de informação, de modo a torná-las mais convincentes. Os Auditores devem utilizar o ceticismo profissional em relação a esse tipo de evidência, pois essa tende a ser não conclusiva 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 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.

13.3.3 Fontes de informação

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

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 possuem o mesmo grau de confiabilidade que pode ser normalmente atribuído a uma fonte externa.

13.3.4 Grau de persuasão das evidências

Considerando-se que as evidências de auditoria são necessárias para sustentar a opinião da AGE-MS, que é raramente comum que o Auditor encontre 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 a obterem e registrarem evidências mais persuasivas, quais sejam:

- 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, 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.

13.4 ACHADOS DE AUDITORIA (CONSTATAÇÕES OU OBSERVAÇÕES)

Achado é o resultado da comparação entre um critério preestabelecido pela Equipe de Auditoria durante a fase de planejamento e a condição real encontrada durante a realização dos exames, comprovada por evidências. Tem como objetivo responder às questões de auditoria levantadas na fase de planejamento, podendo indicar conformidade ou não-conformidade com o critério, bem como registrar oportunidades para melhoria ou boas práticas.

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

Os achados de auditoria contidos nos Relatórios de Auditoria devem ser revisados e aprovados pelo Chefe da Unidade de Auditoria antes de serem apresentados ao Auditor-Geral do Estado para posterior encaminhamento à Unidade Auditada. Nesse processo, o Chefe de Unidade de Auditoria deve se certificar de que estejam devidamente suportados por evidências, sendo recomendável que sejam realizadas reuniões entre a Equipe, o Coordenador, quando houver, e o Chefe da Unidade de Auditoria, de modo a facilitar o nivelamento dos entendimentos.

13.4.1 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 básicos:

- a) ser relevante para os objetivos dos trabalhos de auditoria;
- b) se 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 Chefe da Unidade de Auditoria 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 Anual de Auditoria Interna;

- c) estar devidamente fundamentado em evidências, as quais devem ser capazes de demonstrar que a situação registrada realmente existe ou existiu;
- d) mostrar-se convincente, ou seja, ser consistente em cada um de seus componentes (enunciados na seção 13.4.2), 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 nas seções 14.1 e 14.2.

13.4.2 Componentes

O desenvolvimento dos achados de auditoria deve contemplar quatro componentes principais, quais sejam:

a) Critério (o que deveria ser)

É 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 12.3.3 deste Manual.

b) 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.

c) Causa

É a 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.

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 da seção 12.3.2.1 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.

d) 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.

Embora não seja obrigatório, é recomendável que os achados tragam também um título (descrição sumária) que sintetize a situação encontrada, de modo a direcionar a atenção do leitor.

13.4.3 Documento auxiliar para 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, razão pela qual é recomendável organizar os achados de auditoria 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, é comum a utilização de 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.

A Matriz de Achados pode ser preenchida somente com os tópicos frasais que sintetizem a informação de cada coluna, concomitantemente à realização dos testes e à formação de opinião da Equipe sobre as respostas às questões de auditoria.

Pontos positivos na elaboração da Matriz de Achados:

- e) facilita a elaboração dos achados, pois organiza os componentes de acordo com uma ordem lógica;
- f) contribui para que se estruture melhor o relatório, porque permite a organização dos achados de acordo com a ordem de relevância;
- g) 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;
- h) evita a reescrita dos achados, dado que as contribuições da Equipe e as revisões do Chefe da Unidade de Auditoria e do Auditor-Geral do Estado podem ser realizadas com base na Matriz, antes, portanto, de o Auditor desenvolver o texto propriamente dito;
- i) 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;
- j) 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.

A Matriz de Achados seguirá modelo definido por ato do Auditor-Geral do Estado.

13.5 MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE AUDITADA

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

Os achados serão apresentados à Unidade Auditada através do Relatório Preliminar, conforme modelo definido por ato do Auditor-Geral do Estado.

Caso sejam verificadas falhas cujas medidas de saneamento devem ser adotadas antes da conclusão dos trabalhos de campo, seja pela urgência, seja por ser uma falha meramente formal ou de baixa materialidade, deverá ser utilizada a Nota de Auditoria.

Caso a equipe ainda esteja em dúvida quanto à existência ou não do Achado, ou quando possui apenas indícios de um possível Achado, deverão ser solicitados esclarecimentos por meio da Solicitação de Auditoria.

A manifestação da Unidade Auditada é importante para que a Equipe avalie se as evidências suportam plenamente as conclusões, bem como 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. Caso haja anuência desse, deve-se proceder à modificação dos achados de auditoria.

13.6 RECOMENDAÇÕES

As recomendações consistem em ações que a AGE-MS solicita às Unidades Auditadas que adotem com a finalidade de corrigir falhas e de 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 AGE-MS 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 que 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 unilateralmente “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.

13.6.1 Características desejáveis das recomendações

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

- a) monitorável: 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 AGE-MS para medir a efetiva implementação;
- b) atuar na causa raiz: 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;
 - 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 Chefe da Unidade de Auditoria 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 Chefe da Unidade de Auditoria levantem alternativas e que também analisem aquelas propostas pela Unidade Auditada, quando houver a discussão das recomendações. Existem situações em que há várias opções de soluções a serem adotadas, podendo-se optar por aquela que apresente melhor relação custo-benefício, por exemplo;
 - f) ser direcionada: a recomendação deve ser direcionada para o 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.

13.7 PAPÉIS DE TRABALHO

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 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 AGE-MS;
- f) facilitar revisões por parte de terceiros.

13.7.1 Elaboração dos papéis de trabalhos

O Auditor é responsável pelos 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 aquele.

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

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

13.7.2 Atributos

As evidências coletadas e produzidas pelos Auditores devem se constituir de informações suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, conforme detalhado na seção 13.3.1 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:** revela um aspecto do uso econômico e objetivo das informações, de modo que 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 não confundir papel de trabalho com simples cópias de documentos. Essas, para se constituírem em papéis de trabalho, deverão ensejar observações e sustentar as evidências obtidas ao longo do processo de auditoria. Para garantir o equilíbrio na coleta e na produção de papéis de trabalho, o Auditor deve orientar-se pelos procedimentos formais da AGE-MS, sem deixar de fazer uso do ceticismo e de exercer seu julgamento profissional.
- b) **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;

- c) **Completeness:** 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.

13.7.3 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 sempre que houver alteração da informação na sua fonte.

São exemplos de papéis de trabalho permanentes, entre outros:

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

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

Exemplos de papéis de trabalho correntes incluem, entre outros:

- 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 Auditor-Geral do Estado 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.

13.7.4 Estrutura, organização e armazenamento dos papéis de trabalho

13.7.4.1 Estrutura

Os Auditores 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 Auditor-Geral do Estado deve orientar os Auditores para que 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, quando for o caso, 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, o Auditor-Geral do Estado pode instituir requisitos gerais, tais como:

- a) utilização de documentos padronizados, como por exemplo questionários e *checklists*, 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 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 (podem ser inseridos campos específicos para inclusão dessas informações);

- 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, como por exemplo: *hiperlinks* ou códigos que identifiquem os documentos.

13.7.4.2 Organização e armazenamento

Os papéis de trabalho devem ser produzidos e armazenados, preferencialmente em meio digital. Nesse caso, o Auditor-Geral do Estado deve considerar, 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 e, proteção contra acesso não autorizado e alterações.

Quando utilizado o meio físico, também devem ser 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 e adequada supervisão, bem como a possibilidade de serem revisados e consultados posteriormente.

Deve-se, portanto, ser garantida também a rastreabilidade dos papéis de trabalho. Para garantir essa característica, o Auditor-Geral do Estado deve se utilizar da política de documentação da organização à qual pertence, caso exista. Se não existir, podem ser utilizadas ferramentas da gestão documental disponíveis, tais como a referência por meio de códigos e a indexação.

A referência 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 devem ser 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. Estes índices podem ser representados por números, por palavras, ou por uma combinação alfanumérica, e devem ser previstos em um índice geral. Também nesse caso devem ser utilizadas características similares para definição dos índices,

tais como a etapa da auditoria ou o assunto tratado.

13.7.5 Política de acesso aos papéis de trabalho

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

A proposta dessa política deve ser submetida à análise da assessoria jurídica do órgão ou da entidade a qual a AGE-MS pertence e ser aprovada pela alta administração.

Os termos estabelecidos devem estar de acordo com os preceitos legais e com a política de concessão de acesso a documentos adotada pelo Poder Executivo Estadual e incluir, no mínimo: indicação das partes internas e externas à AGE-MS que podem ter acesso aos papéis de trabalho; eventuais restrições de acesso; formas de tratamentos no caso de eventuais solicitações de acesso; necessidade de manutenção de sigredo de justiça ou de sigilo estabelecido pela legislação, como por exemplo, informações pessoais; comerciais; bancárias e industriais; meios para formalização da responsabilidade com a manutenção do sigredo de justiça ou do sigilo; necessidade de restringir o acesso às informações classificadas como ultrassecretas, secretas e reservadas, na forma da lei.

O Auditor-Geral do Estado deve atentar para que a política não contemple itens que prejudiquem a atribuição dos agentes públicos autorizados por lei.

13.7.6 Retenção dos papéis de trabalho

O Auditor-Geral do Estado deve definir por quanto tempo os papéis de trabalho serão mantidos e a partir de quando o prazo será contado.

Para tanto, deve observar a política de retenção de documentos do Poder Executivo Estadual, bem como prazos mínimos estabelecidos por outros órgãos para manutenção de documentos à disposição, tais como o prazo estipulado pelo Tribunal de Contas do Estado para guarda da documentação apresentada no âmbito das prestações de contas anuais.

14. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

A AGE-MS deve comunicar 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.

No caso da comunicação no trabalho de auditoria interna governamental, verifica-se que o

emissor é a própria AGE-MS, sendo o encaminhamento à Unidade Auditada realizado por meio do Gabinete da CGE-MS. 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 mediante o qual a AGE-MS emite suas mensagens, as quais também costumam ser emitidas nas reuniões entre Auditores e auditados.

14.1 QUALIDADE DAS COMUNICAÇÕES

A comunicação de resultados consiste na principal oportunidade para a atividade de auditoria interna reforçar o seu valor, ressaltando o conhecimento dos Auditores sobre os processos de negócios e a capacidade da auditoria interna de contribuir para o alcance dos objetivos da organização.

Para tanto, é necessário garantir que as comunicações, durante todo o trabalho de auditoria, sejam:

- a) **Claros:** aquelas que facilmente são compreendidas pelo público-alvo. Para isso, devem ser lógicas e fornecer todas as informações significativas e relevantes; usar linguagem consistente com a usada na organização e equilibrada (nem excessivamente simplista, nem excessivamente técnica);
- b) **Completas:** toda informação essencial para o público-alvo, ou seja, todas as informações significativas e relevantes que apoiem conclusões e recomendações. As comunicações escritas completas geralmente permitem que o leitor chegue à mesma conclusão a que os Auditores chegaram;
- c) **Concisas:** aquelas que evitam a elaboração desnecessária, detalhes supérfluos, redundância, prolixidade e informações dispensáveis, insignificantes ou não relacionadas ao trabalho;
- d) **Construtivas:** úteis para os destinatários do trabalho de auditoria e para a organização e conduzem a melhorias onde seja necessário. Favorecem um processo colaborativo para elaborar soluções para os problemas encontrados e, conseqüentemente, para ajudar a organização a atingir seus objetivos. O tom construtivo ao longo das comunicações reflete a seriedade dos achados.
- e) **Objetivas:** justas, imparciais, neutras, livres de influência indevida. São o resultado de uma avaliação acurada e equilibrada de todos os fatos e circunstâncias relevantes. Para garantir a objetividade nas comunicações, os Auditores internos devem usar frases imparciais, sem duplo sentido, e manter o foco nas questões relevantes. A

objetividade começa com a atitude mental imparcial que os Auditores internos devem possuir ao realizar os trabalhos. Mais do que um atributo, a objetividade é fundamental para a prática da atividade de Auditoria Interna Governamental;

- f) **Precisas:** livres de erros e distorções e fiéis aos fatos e evidências que lhes dão suporte, contendo todos os fatos relevantes que, se não forem divulgados, podem distorcer a informação. Por esse motivo, se ocorrer um erro nas comunicações, a AGE-MS deve comunicar imediatamente as informações corrigidas aos destinatários que tiveram acesso à versão anterior;
- g) **Tempestivas:** possibilitam que a organização tome as medidas adequadas no tempo correto. Para alcançar esse requisito, é importante que a AGE-MS apresente todas as comunicações nos prazos estabelecidos durante a fase de planejamento do trabalho. Como a oportunidade pode ser diferente para cada organização, a fim de determinar o que é oportuno, os Auditores podem fazer pesquisas relativas ao assunto do trabalho em unidades semelhantes à auditada. Além disso, para estimular o atendimento a esse requisito, o Auditor-Geral do Estado pode estabelecer indicadores de desempenho que meçam a pontualidade na apresentação dos resultados.

14.2 QUALIDADE DA REDAÇÃO

Para garantir a credibilidade e a qualidade da comunicação, é fortemente recomendável que os resultados apresentados na forma escrita, por meio de Relatório de Auditoria ou de outro instrumento definido pela AGE-MS, passem por um processo de revisão pelo Chefe da Unidade de Auditoria, pelo Auditor-Geral do Estado e por outras instâncias definidas pela CGE-MS.

Esses revisores devem verificar se o trabalho realizado é consistente com o escopo e os objetivos da auditoria, se os achados, as conclusões e as recomendações estão sustentados pelas evidências e se o padrão definido pela AGE-MS foi respeitado.

Além desses aspectos, tanto os Auditores, quanto os revisores, devem estar atentos à correção gramatical e a outros aspectos linguísticos, como os seguintes:

- a) **Coerência e ordenação lógica:** pode haver situações em que um texto esteja correto, do ponto de vista gramatical, mas não esteja coerente, o que não é adequado. A coerência consiste na ordenação e na vinculação lógica do texto: as orações secundárias devem estar logicamente vinculadas às principais, sem, portanto, as contradizer. Da mesma forma, o parágrafo posterior deve estar logicamente vinculado ao parágrafo anterior. Para esse fim, é essencial que se utilizem os conectivos (conjunções, pronomes...) adequados. Um texto coerente, portanto, baseia-se na correta interligação entre as ideias.

- b) **Tom (Sobriedade):** a linguagem do relatório deve ser cuidadosamente escolhida; deve ser comedida, portanto, sem excessos de qualquer natureza. Não se deve, pois, por intermédio das comunicações de resultados, depreciar pessoas ou instituições, nem realizar insinuações e generalizações, ou seja: o tom deve ser construtivo e não de conflito ou oposição.
- c) **Inteligibilidade:** para garantir que o texto das comunicações de resultados seja inteligível, recomenda-se: uso de frases curtas, sem rodeios; uniformidade do tempo verbal; uso preferencialmente da voz ativa, em lugar da voz passiva; orações preferencialmente na ordem direta (sujeito, verbo e complementos). Além disso, recomenda-se evitar o uso de palavras incomuns ou vocabulário excessivamente técnico.

14.3 FORMAS DE COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

A AGE-MS deve comunicar os resultados dos trabalhos por meio de Relatórios ou outros instrumentos admitidos em normas de comunicação oficial estadual, outras normas aplicáveis e boas práticas de auditoria interna.

Tanto o Relatório de Auditoria quanto os outros instrumentos definidos pela AGE-MS devem:

- a) atender a um formato estabelecido pela respectiva AGE-MS, o que além de facilitar a elaboração, confere uma identidade ao documento;
- b) apresentar os objetivos e o escopo do trabalho de auditoria, a extensão dos testes aplicados, as conclusões, recomendações e os Planos de Providências propostos;
- c) atender aos requisitos de qualidade estabelecidos pela AGE-MS, além dos constantes da seção 14.1 e 14.2.

A AGE-MS também pode adotar, em complementação às formas de comunicação escrita, a apresentação oral dos resultados do trabalho a determinados destinatários, tais como conselhos e comitês (de administração e de auditoria, por exemplo) e representantes da sociedade.

14.4 RELATÓRIO DE AUDITORIA

A forma de comunicação dos resultados mais comumente utilizada na atividade de auditoria é o Relatório, que consiste em documento técnico por meio do qual a AGE-MS comunica os objetivos do trabalho, a extensão dos testes aplicados, as conclusões obtidas e as recomendações emitidas.

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.

14.4.1 Formas de Relatório

A forma de apresentação do Relatório pode variar de acordo com a necessidade dos destinatários, podendo ser:

- a) **Longa:** destinada a garantir seu completo entendimento por qualquer leitor com conhecimento razoável sobre o assunto. A Equipe de Auditoria deve registrar todas as informações e as explicações necessárias à sua completa compreensão, assim como os achados que representem as situações positivas e as negativas identificadas pelos Auditores;
- b) **Breve:** utilizada nos casos em que os exames não tenham revelado nenhuma anormalidade (casos em que há uma perfeita identidade entre critério e condição), ou nos casos em que seja considerado que somente os aspectos de não conformidade devam ser relatados. Nesses últimos, subentende-se que os aspectos não relatados foram considerados adequados;
- c) **Detalhada e Síntese:** Em determinadas circunstâncias, a comunicação dos resultados pode conter detalhes técnicos, operacionais, que interessam mais diretamente aos responsáveis pela atividade ou pela área examinada e pouco à alta administração e ao Conselho, para quem será suficiente conhecer a essência dos resultados. Nesses casos, pode ser útil que a AGE-MS encaminhe um **relatório detalhado** aos responsáveis diretos por implantar as soluções recomendadas e uma **síntese** à alta administração e ao Conselho, relatando somente os principais aspectos identificados.

14.4.2 Tipos de Relatório

Os Relatórios emitidos pela AGE-MS poderão ser:

- a) **Preliminar:** quando destinado a dar ciência ao dirigente máximo da Unidade Auditada acerca das constatações verificadas durante a execução da auditoria e oportunizar a apresentação de justificativas e/ou a adoção de providências anteriormente à emissão do Relatório Conclusivo. O Relatório Preliminar conterà a marca-d'água "Preliminar".
- b) **Conclusivo:** quando destinado a dar ciência ao dirigente máximo da Unidade Auditada da conclusão dos trabalhos de auditoria, contendo as análises realizadas acerca das justificativas apresentadas ou providências adotadas, as recomendações e a execução do Plano de Providências, quando houver. O Relatório Conclusivo conterà a marca-d'água "Conclusivo".

Os Relatórios de Auditoria terão as seguintes codificações, que observarão numeração própria e sequencial a cada exercício:

- a) Relatório AGE/OPE: Auditorias operacionais;
- b) Relatório AGE/CONF: Auditorias de conformidade;
- c) Relatório AGE/TCE: Auditorias de Tomadas de Contas Especiais.
- d) Relatório AGE/ESP: Auditorias Especiais.

O Relatório de Auditoria seguirá modelo padrão definido por ato expedido pelo Auditor-Geral do Estado.

14.5 ENCAMINHAMENTO DAS COMUNICAÇÕES AOS DESTINATÁRIOS

Cabe à AGE-MS estabelecer fluxos operacionais que garantam o encaminhamento das comunicações aos respectivos destinatários, observados os prazos e demais condições definidas neste Manual.

Tratando-se de auditoria governamental, há casos em que os destinatários estão previstos em lei ou em normativos. Nos casos em que não houver essa definição, o Auditor-Geral do Estado pode fundamentar-se nos protocolos de comunicação da organização, no organograma e também nas expectativas da alta administração e do Conselho, quando for o caso. O fundamental, entretanto, é que as comunicações sejam enviadas àqueles que delas necessitam para análise ou tomada de decisão, e aos responsáveis pelo objeto auditado, pelo atendimento às recomendações e pelo desenvolvimento dos Planos de Providências. De modo geral, são estes os destinatários: proprietários de processo e gerentes; administradores, auditores externos e outras partes interessadas consideradas necessárias.

Nos casos em que houver alterações nos resultados dos trabalhos após o seu encaminhamento, a AGE-MS deverá comunicar as informações corrigidas a todos os destinatários que tiveram acesso à versão anterior.

15. MONITORAMENTO

É a etapa em que a AGE-MS, por meio da Unidade de Auditoria de Supervisão, Desenvolvimento e Controle/SUDEC, verifica a evolução das ações pactuadas com a Unidade Auditada, em conformidade com o resultado final e a conclusão do trabalho de auditoria. Além disso, o monitormante destina-se a garantir que as ações sejam efetivamente implantadas dentro dos parâmetros e prazos acordados no Plano de Providências.

Não basta à AGE-MS, portanto, que faça recomendações. Há a necessidade de se verificar a efetividade destas, o que constitui, a um só tempo, uma forma de avaliar a qualidade dos trabalhos realizados e também de assegurar que a atividade de auditoria governamental

contribua efetivamente para o aperfeiçoamento da gestão pública, agregando valor às Unidades Auditadas. Os objetivos da auditoria, portanto, não são atingidos plenamente com a emissão do Relatório, mas somente quando são implementadas as respectivas recomendações e essas são avaliadas como suficientes pela AGE-MS.

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, bem como, se for o caso, se as políticas públicas se tornaram mais efetivas.

Não serão objeto de monitoramento as providências genéricas, ou seja, aquelas para as quais não seja possível definir as medidas a serem adotadas pelo gestor para o saneamento da constatação realizada pela auditoria.

As providências que, por inviabilidade técnica, não possam ser adotadas para sanar a constatação realizada também serão objeto de monitoramento, considerando a adoção de prazo no Plano de Providências para solucionar o problema apontado.

O principal instrumento do monitoramento é o Plano de Providências-PP, documento por meio do qual são registrados: os achados de auditoria, as providências (o que fazer), os responsáveis pelas medidas, os procedimentos (como fazer) e os prazos para sua efetivação (quando fazer).

A elaboração do Plano Providências será norteadada para o alcance dos seguintes objetivos, entre outros:

- a) Comunicar e demonstrar aos clientes internos e externos quais as ações institucionais que foram, estão e/ou serão adotadas pela Unidade Auditada para o cumprimento das recomendações exaradas em Relatórios de Auditoria emitidos pela AGE-MS;
- b) Subsidiar a fase de planejamento institucional para o pleno e tempestivo atendimento das recomendações;
- c) Apoiar o Gestor/Executor na condução das atividades administrativas, procurando corrigir as causas das falhas ou minimizá-las;
- d) Promover a excelência do Sistema de Controle Interno quanto ao acompanhamento, à sistematização, à padronização, à celeridade e à tempestividade no Monitoramento e Avaliação das recomendações indicadas pela AGE-MS ou por outros Órgãos de Controle, bem como subsidiar a avaliação do status de atendimento das recomendações (grau de implementação), por parte dos Órgãos/Entidades do Poder Executivo Estadual, e dos impactos gerados;

- e) Estabelecer/manter uma via permanente de interlocução com a Controladoria-Geral do Estado.

O Plano de Providências seguirá modelo definido por ato expedido pelo Auditor-Geral do Estado.

15.1 DA RESPONSABILIDADE DA UNIDADE AUDITADA

A responsabilidade pelo atendimento às recomendações emitidas pela AGE-MS compete, em primeiro lugar, aos gestores das Unidades Auditadas. À AGE-MS cabe o estabelecimento, a manutenção e a supervisão do processo de implementação das recomendações por meio do monitoramento, com o auxílio das Unidades Setoriais e Seccionais que compõem o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, quando houver, conforme inciso XVII, art. 11 do Decreto Estadual 14.879/2017.

As recomendações devem ser atendidas nos termos acordados no PP, independentemente do gestor que esteja no cargo ou dos servidores envolvidos nas atividades correlatas. Caso haja alteração dos cargos ou funções dos responsáveis por ações contidas no PP, a substituição deverá ser informada à AGE-MS.

A Unidade Auditada, ao presumir eventual impossibilidade de atendimento da recomendação no tempo acordado, poderá, antes de vencido o prazo, requerer mediante justificativa, a prorrogação do termo com indicação de nova data para cumprimento.

As providências, quando implementadas, deverão ser encaminhadas juntamente com a documentação comprobatória à AGE-MS, por meio das Unidades Setoriais/Seccionais, quando houver. Em caso de providência que tenha perdido seu objeto, a Unidade Auditada deverá apresentar justificativa referente à não implementação.

15.2 PROCESSO DE MONITORAMENTO

O monitoramento normalmente é estruturado de acordo com as seguintes etapas:

- a) reunião da equipe responsável pela execução da auditoria com a Unidade Auditada e a Unidade responsável pelo monitoramento (Unidade de Auditoria de Supervisão, Desenvolvimento e Controle - SUDEC), para ajustes do PP (busca conjunta de soluções, definição dos prazos de cumprimento de recomendações e demais informações);
- b) após a reunião, as partes envolvidas devem chegar a um Plano de Providências final e proceder à assinatura do documento no prazo de 5 dias úteis;
- c) envio do Relatório Conclusivo para a Unidade Auditada, contendo as definições

estabelecidas no Plano de Providências;

- d) encaminhamento, pelo Auditor-Geral, do PP devidamente assinado à unidade SUDEC para realização do monitoramento;
- e) visando o acompanhamento da implementação das ações do PP, será estabelecido um processo de comunicação entre a SUDEC e a Unidade Auditada, por meio da Unidade Setorial/Seccional respectiva, quando houver;
- f) emissão de Relatório de Monitoramento em até 30 dias após a finalização do prazo acordado para atendimento das recomendações.

Todas as etapas citadas anteriormente devem ser registradas em meio físico ou eletrônico, que possibilite a formação de um banco de dados, o qual deve contribuir para que as informações sobre o monitoramento se mantenham atualizadas e disponíveis.

15.3 FORMAS E CRITÉRIOS DE MONITORAMENTO DO PLANO DE PROVIDÊNCIAS

Para avaliar a resposta da Unidade Auditada aos itens do Plano de Providências, a AGE-MS poderá adotar algumas das seguintes estratégias (que não são excludentes entre si):

- a) periodicamente, verificar a situação dos itens do Plano de Providências ou de alguns considerados mais relevantes que deveriam ter sido concluídos no período anterior;
- b) realizar trabalhos de avaliação com o objetivo de validar providências implementadas pela Administração e avaliar a qualidade das ações corretivas implementadas;
- c) proceder ao acompanhamento de recomendações pendentes no decorrer de um outro trabalho de auditoria programado para a mesma área da Unidade Auditada.

A seleção dessas estratégias, ou seja, a forma de monitorar, juntamente com a frequência das ações, constituem a intensidade do processo de monitoramento, para cuja definição, deve-se levar em consideração os seguintes critérios:

- a) a gravidade dos riscos envolvidos;
- b) a complexidade do objeto da recomendação;
- c) o grau de maturidade da gestão de riscos da Unidade Auditada.

Quanto maiores forem os riscos e a complexidade das medidas a serem implementadas, mais ações deverão ser executadas, ações de maior complexidade, ou ainda, ações em menor espaço de tempo para verificar o atendimento às recomendações.

15.4 SITUAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES

O monitoramento independe do instrumento de comunicação que gerou as recomendações e deve ser feito de forma dinâmica. É possível que as recomendações sejam alteradas ou mesmo canceladas devido a mudanças significativas em seu objeto, ou no contexto da Unidade Auditada, que as inviabilizem ou as tornem desnecessárias. É importante estabelecer essas situações possíveis a fim de facilitar a interpretação do atendimento às recomendações e, por conseguinte, o reporte à alta administração. Assim, as equipes classificarão as deliberações, segundo o grau de implementação, no período verificado, em:

- a) A Implementar – Quando não iniciadas ações objetivando a implementação da recomendação;
- b) Em Implementação – Quando iniciadas ações objetivando a implementação da recomendação, mas que ainda não tenham sido totalmente cumpridas;
- c) Implementada – Quando, após a realização dos testes pela equipe de auditoria responsável pelo monitoramento, a implementação satisfaz todos os requisitos constantes do texto da recomendação;
- d) Não Implementada – Quando, findo o prazo, após os testes realizados pela equipe de auditoria responsável pelo monitoramento, a implementação não satisfaz os requisitos constantes do texto da recomendação;
- e) Não Aplicável – Quando, em razão de mudanças de condição ou de superveniência de fatos, torne-se inexecutável o cumprimento ou a implementação da deliberação;
- f) Cancelada – Quando, por erro de registro, for encerrada pela AGE-MS.

A AGE-MS manterá todos os documentos correspondentes a esses eventos como papéis de trabalho e registrará tais alterações, cancelamentos e respectivas justificativas em seu instrumento de monitoramento, seja por meio físico ou eletrônico.

15.4.1 Monitoramento de Implementação de Recomendações Reiteradamente Não Atendidas

A alta administração da Unidade Auditada tem a responsabilidade de zelar pelo cumprimento das recomendações emitidas pela AGE-MS e também de aceitar formalmente o risco correspondente, caso decida não as implementar. Se a Unidade Auditada optar por um nível de risco que pode ser inaceitável para a organização, a AGE-MS deve discutir o assunto com a alta administração. Caso a situação não seja resolvida, deverá então comunicar a questão para o Controlador-Geral do Estado.

Antes da discussão com a alta administração, o Auditor-Geral do Estado deverá avaliar a conveniência de fazer interlocução com as áreas responsáveis pelo risco em questão para compartilhar suas preocupações, conhecer a perspectiva dos gestores envolvidos e orientá-los quanto à resposta a esse risco.

Nos casos de desatendimento persistente das recomendações prioritárias/relevantes, o Auditor-Geral comunicará tal fato ao Controlador-Geral do Estado para encaminhamento das providências aos órgãos competentes, sendo ainda objeto de apontamento no Relatório de Auditoria de Prestação de Contas Anual da Unidade Gestora a ser encaminhado ao Tribunal de Contas do Estado de MS.

15.5 COMUNICAÇÃO DA SITUAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES

A AGE-MS poderá ajustar com a unidade auditada a forma, o escopo e a periodicidade para apresentação da situação geral das recomendações. Algumas das opções são as seguintes:

- a) informar a situação de todas as recomendações (grau de implementação);
- b) informar o percentual de recomendações de acordo com a situação em que se encontram;
- c) informar a situação das recomendações relacionadas a objetos de maior risco, quando implementada a gestão de riscos na Administração Pública Estadual.

15.6 RELATÓRIO DE MONITORAMENTO

O Relatório de Monitoramento será elaborado com base nos trabalhos desenvolvidos pela equipe responsável pelo acompanhamento da implementação das recomendações e será emitido em até 30 dias após o prazo final para atendimento das recomendações. Trata-se do instrumento utilizado para demonstrar:

- a) o processo de monitoramento executado pela AGE-MS;
- b) a comunicação entre os auditores e a alta administração da Unidade Auditada;
- c) a efetiva implementação das recomendações realizadas na fase de auditoria;
- d) o percentual de recomendações implementadas, em implementação, a implementar, não implementadas, não aplicáveis e canceladas;
- e) os impactos causados pelas recomendações implementadas, quantificados conforme o Manual de Contabilização de Benefícios, estabelecido pela Resolução CGE/MS n. 38/2020;

- f) projeção de impactos negativos causados pela não implementação das recomendações e justificativa do gestor da Unidade Auditada para o não atendimento;
- g) a análise da equipe de auditoria que realizou o monitoramento.

Os objetivos específicos que norteiam a elaboração do Relatório de Monitoramento são:

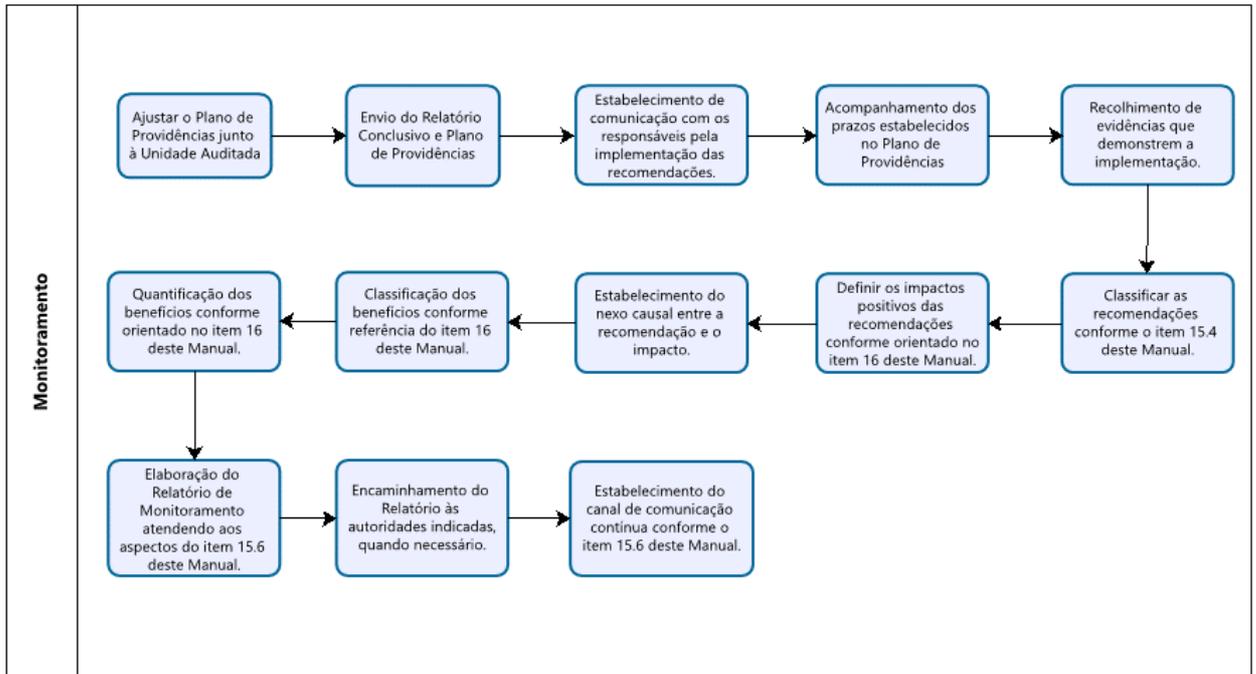
- a) Verificar o grau de implementação das recomendações;
- b) Acompanhar a evolução das unidades auditadas;
- c) Identificar quais são os maiores obstáculos e dificuldades para implementação das recomendações, a fim de auxiliar os gestores das unidades auditadas;
- d) Analisar se as auditorias realizadas obtiveram os resultados esperados.

O Relatório deve conter as evidências que suportam as afirmações realizadas. As equipes de monitoramento realizarão testes, análises e avaliações nos registros e nas evidências juntadas, com o intuito de verificar o cumprimento das deliberações. Sempre que necessário, a equipe de monitoramento realizará verificações in loco com o objetivo de confirmar a consistência e efetividade das medidas adotadas.

Semestralmente, será emitido o Relatório de Monitoramento Consolidado contendo as informações de todas as atividades realizadas pela SUDEC, referentes aos períodos de janeiro a julho e janeiro a dezembro do ano vigente.

Por fim, é importante que se estabeleça um canal de comunicação contínua entre a SUDEC e a Unidade Auditada, a fim de auxiliar o órgão/entidade no atingimento de seus objetivos, contribuindo na agregação de valor.

Segue abaixo o fluxograma das etapas do processo de monitoramento:



16. QUANTIFICAÇÃO E REGISTRO DOS BENEFÍCIOS

A quantificação e registro dos resultados e dos benefícios financeiros e não financeiros decorrentes da atuação da CGE-MS, que inclui os trabalhos desenvolvidos no âmbito da AGE-MS, observarão a disciplina específica sobre o assunto.

17. 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 um órgão ou entidade, seja ela parte da Administração Pública Federal Direta ou Indireta. Na Administração Pública Estadual Direta, a alta administração é, em regra, composta pelos Secretários de Estado; Controlador-Geral do Estado e Procurador-Geral do Estado; na Administração Indireta, pelos Presidentes ou Diretores-Presidentes. Todavia, 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.

Auditor: servidor ocupante do cargo de Auditor de Estado, integrante da carreira Auditoria, com atribuições definidas na Lei Complementar Estadual n. 230, de 09 de dezembro de 2016;

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.

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 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 AGE, na Unidade Auditada ou na atividade de auditoria interna.

Conselho: estrutura colegiada com poder decisório encarregada de gerir, em nível estratégico, as atividades e a administração de um órgão ou entidade da Administração Pública Estadual, não se confundindo com conselhos e comissões de caráter opinativo.

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 Estadual, 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.

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 ou empregados públicos, civis ou militares, ocupantes de cargo efetivo ou em comissão, que compõem o quadro funcional dos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual, 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.

Illegalidade: 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.

Materialidade: constitui critério utilizado na seleção de objetos de auditoria por parte da AGE, 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 governamental. Refere-se a atitude mental imparcial que permite aos Auditores 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 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 de avaliação ou consultoria pela AGE.

Sistema de Controle Interno: conjunto de órgãos, funções e atividades, no âmbito do Poder Executivo Estadual, articulado por um Órgão Central e orientado para o desempenho do controle interno e cumprimento das finalidades previstas em lei.

Órgão Central do Sistema de Controle Interno: condição atribuída por lei à Controladoria-Geral do Estado, órgão do Poder Executivo Estadual, no exercício das funções de auditoria governamental, ouvidoria, correição e de transparência pública e controle social.

Unidades Setoriais: unidade de apoio administrativo e operacional das Secretarias de Estado e da Procuradoria-Geral do Estado, que compõe o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual.

Unidades Seccionais: unidade de apoio administrativo e operacional das autarquias, fundos, fundações e das empresas públicas, que compõe o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual.

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 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.

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

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 governamental que consiste no exame objetivo da evidência, com o propósito de fornecer ao órgão ou entidade da Administração Pública Estadual uma avaliação tecnicamente autônoma e objetiva sobre o escopo da auditoria.

Serviços de consultoria: atividade de auditoria interna governamental que consiste em assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados, prestados em decorrência de solicitação específica do órgão ou entidade da Administração Pública Estadual, 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 assuma qualquer responsabilidade que seja da administração da Unidade Auditada.

Unidade Auditada: órgão ou entidade da Administração Pública Estadual para o qual a AGE-MS 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 AGE para a elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna.