



MANUAL DE AUDITORIA



CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO

Palácio Paiaguás - Rua Des. Carlos Avalone, s/n
Centro Político Administrativo | CEP: 78049-903 | Cuiabá - MT
www.controladoria.mt.gov.br

IDENTIDADE INSTITUCIONAL

Missão

“Contribuir para melhoria dos Serviços Públicos prestados pelo Poder Executivo do Estado de Mato Grosso, por meio do aperfeiçoamento dos Sistemas de Controles, da Conduta dos Servidores e dos Fornecedores, ampliando a Transparência e fomentando o Controle Social.”

Negócio

Aperfeiçoamento dos Sistemas de Controles;
Ampliação da Transparência e Fomento do Controle Social;
Aperfeiçoamento da Conduta do Servidor e dos Fornecedores.

Visão

“Ser Instituição de excelência nas atividades de controle, auditoria, corregedoria e ouvidoria e reconhecida pela sociedade como Órgão autônomo e essencial à qualidade do gasto público e ao controle social.”

Valores

Legalidade: Atuar em conformidade com a legislação e os princípios da Administração;

Transparência: Comunicar de forma clara e honesta;

Confidencialidade: Resguardar sigilo na medida da imposição legal;

Probidade: Agir de forma reta, honesta e de acordo com a ética e a moralidade;

Imparcialidade: Analisar sem privilégios.

DIREÇÃO SUPERIOR

JOSÉ CELSO DORILÊO LEITE
Secretário-Controlador Geral do Estado

JOSÉ ALVES PEREIRA FILHO
Secretário-Adjunto de Controle Preventivo

LEILIANE FERREIRA SILVA SANTANA
Secretária-Adjunta de Auditoria

NILVA ISABEL DA ROSA
Secretária-Adjunta de Corregedoria Geral

Equipe Responsável pela Elaboração do Manual

Almerinda Alves de Oliveira Auditora do Estado
Grazielle de Azevedo Fernandes Franco Auditora do Estado
Paulo Farias Nazareth Netto Auditor do Estado
Suélia Inácio de Jesus Auditora do Estado

Sumário

INTRODUÇÃO	7
1. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	8
1.1 Da Controladoria Geral do Estado.....	8
1.1.1 Do Auditor do Estado.....	11
1.2 Da Unidade Setorial de Controle Interno.....	13
1.2.1 Do Agente Público de Controle	14
2. CONCEITOS DE AUDITORIA.....	16
2.1 Auditoria Interna Governamental.....	16
2.1.1 Avaliação.....	16
2.1.2 Consultoria.....	17
2.1.3 Apuração.....	18
2.2 Tipos de Auditoria.....	18
2.2.1 Auditoria de Conformidade	19
2.2.2 Auditoria Operacional	19
2.2.3 Auditoria de Avaliação de Controles Internos.....	20
2.3 Fases da Auditoria.....	21
2.3.1 Planejamento	21
2.3.2 Execução	22
2.3.3 Comunicação dos Resultados (Relatório)	23
2.3.4 Monitoramento	23
3. PLANEJAMENTO	24
3.1 Programa de Auditoria.....	25
3.2 Levantamento Preliminar	26
3.3 Critérios e Técnicas de Amostragem	26
3.4 Matriz de Planejamento.....	27
3.4.1 Questões de Auditoria	28
3.4.2 Informações Requeridas e Fontes.....	29
3.4.3 Método de Coleta de Dados	29
4. EXECUÇÃO	30
4.1 Comunicação com a unidade auditada.....	31
4.1.1 Ofício de Formalização dos Trabalhos	32
4.1.2 Ordem de Serviço.....	32
4.1.3 Reunião de Abertura dos Trabalhos.....	33
4.1.4 Solicitação de Informações (SI)	34
4.1.5 Recomendação Técnica (RT).....	35
4.2 Procedimentos e Técnicas de Auditoria	36
4.2.1 Procedimentos de Auditoria.....	36

4.2.2	Técnicas de Auditoria	37
4.2.3	Procedimentos Analíticos.....	41
4.3	Achados de Auditoria.....	42
4.3.1	Classificação dos Achados	42
4.4	Evidências de Auditoria	43
4.5	Matriz de Achados.....	45
4.6	Matriz de Responsabilização.....	45
4.7	Papéis de Trabalho	46
4.7.1	Organização de Papéis de Trabalho na CGE.....	47
5.	COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS	49
5.1	Estrutura e Conteúdo dos Relatórios	49
5.1.1	Introdução.....	50
5.1.2	Contextualização	51
5.1.3	Desenvolvimento (Achados).....	51
5.1.4	Conclusão	56
5.2	Padrões de Elaboração	56
5.2.1	Requisitos do relatório	56
5.2.2	Formatação.....	58
5.2.3	Quadros e Tabelas.....	59
5.2.4	Identificação de Pessoas Físicas e Jurídicas	60
5.3	Revisão do Relatório.....	61
6.	MONITORAMENTO	63
6.1	Comunicação	64
6.2	Elaboração do Plano de Providências	64
6.2.1	Objetivos	64
6.2.2	Prazo para Elaboração.....	65
6.3	Admissibilidade	65
6.4	Implementação	66
6.5	Encerramento.....	67
6.5.1	Situação das Recomendações.....	67
6.5.2	Relatório de Monitoramento.....	68
	REFERÊNCIAS	69
	APÊNDICES.....	70
	Apêndice 1 – Matriz de Planejamento	70
	Apêndice 2 – Matriz de Achados – Auditoria de Avaliação de Controles.....	72
	Apêndice 3 – Matriz de Achados – Auditorias Operacionais e de Conformidade.....	73
	Apêndice 4 – Matriz de Responsabilização	74

INTRODUÇÃO

Este Manual tem por objetivo a orientação das Auditorias realizadas pela Controladoria Geral do Estado de Mato Grosso (CGE-MT) quanto à organização, à interlocução com as unidades auditadas e demandantes, à forma de execução dos procedimentos de auditoria, bem como estabelecer modelos dos produtos de auditoria.

O presente documento é resultado da evolução da metodologia de trabalho empregada pela CGE-MT, por meio do acúmulo de experiência na execução de auditorias no âmbito do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso.

O manual foi elaborado segundo os padrões de auditoria adotados pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai), das melhores práticas nacionais e internacionais de auditoria, além de contar com as contribuições dos auditores desta Controladoria.

O documento aborda os tipos de auditorias realizadas na CGE-MT e foi dividido em capítulos que tratam das fases de realização de uma auditoria: Planejamento, Execução, Relatório e Monitoramento.

1. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

O Sistema de Avaliação do Controle Interno no âmbito do Poder Executivo estadual iniciou-se com a criação da Controladoria Geral do Estado pela Lei nº 4.087, de 11 de julho de 1979, estruturada pela Lei nº 4.163, de 20 de dezembro de 1979, que sofreu alterações introduzidas pelas Leis nº 4.267, de 16 de dezembro de 1980, nº 4.569, de 30 de junho de 1983, além da reestruturação ocorrida em 1992, por meio das Leis Complementares nº 13 e nº 14, de 16 de janeiro de 1992 e pela Lei Complementar nº 198/2004..

Pela Constituição do Estado de 1989, a Controladoria Geral do Estado, no artigo 52, §2º, constitui-se órgão superior de controle interno do Poder Executivo estadual.

A CGE-MT é uma Secretaria de Estado vinculada diretamente à Governadoria, instituição permanente e essencial ao Controle Interno do Poder Executivo Estadual, na forma dos arts. 70 e 74 da Constituição Federal e 52 da Constituição Estadual que consiste nas atividades de auditoria pública, de correição, de prevenção e combate à corrupção, de ouvidoria, de incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública e de proteção do patrimônio público, sendo o seu representante máximo o Secretário-Controlador Geral do Estado.

Em 2014, com o advento da Lei Complementar nº 550, de 27 de novembro de 2014, o Sistema de Avaliação do Controle Interno do Poder Executivo estadual foi reestruturado, mantendo-se a Controladoria Geral do Estado como seu órgão superior, criando-se a seguinte estrutura:

- a) Órgão de Decisão Colegiada: Conselho do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo;
- b) Órgão de Direção Superior: Controladoria Geral do Estado - CGE-MT;
- c) Unidades Setoriais de Controle Interno - UNISECI: e
- d) Câmaras Técnicas.

1.1 Da Controladoria Geral do Estado

A Controladoria Geral do Estado, na qualidade de órgão responsável pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, consoante artigo 2º do Decreto Estadual nº 874 de 20.03.2017, tem por objetivos:

- I. avaliar a execução das políticas e diretrizes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo;
- II. coordenar as atividades relacionadas com o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, incluindo suas administrações Direta e Indireta, promover a integração operacional, orientar a elaboração dos atos normativos sobre procedimentos de controle e zelar pela condução do Sistema de Controle Interno, preservando o

- interesse público e a probidade na guarda e aplicação de dinheiro, valores e outros bens do Estado, ou a ele confiados;
- III. apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, supervisionando e auxiliando as unidades executoras no relacionamento com o Tribunal de Contas do Estado, especialmente, quanto: ao encaminhamento de documentos e informações, atendimento às equipes técnicas, recebimento de diligências, elaboração de respostas, tramitação dos processos e apresentação dos recursos;
 - IV. assessorar e orientar a administração nos aspectos relacionados com os controles interno e externo, inclusive sobre a forma de prestar contas, e quanto à legalidade dos atos de gestão, emitindo relatórios, recomendações e orientações técnicas, manifestações e pareceres sobre estes;
 - V. interpretar e pronunciar-se sobre a legislação concernente à execução orçamentária, financeira e patrimonial;
 - VI. medir e avaliar a eficiência e eficácia dos procedimentos operacionais e de controle interno, por meio das atividades de auditoria interna a serem realizadas mediante metodologia e programação próprias, nos diversos sistemas administrativos dos órgãos, incluindo suas administrações: Direta e Indireta, expedindo relatórios que contenham recomendações para o aprimoramento dos controles;
 - VII. propor e orientar os órgãos e entidades do Poder Executivo na utilização de métodos e medidas a serem utilizados na avaliação dos controles internos;
 - VIII. fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, objetivos e metas previstas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentária e no Orçamento;
 - IX. exercer o acompanhamento dos limites e demais determinações contidas na Constituição Federal, na Constituição Estadual, na Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – e os estabelecidos nos demais instrumentos legais;;
 - X. comprovar a legalidade dos atos praticados pelos gestores de recursos públicos e avaliar os resultados quanto à eficácia, eficiência e economicidade das gestões orçamentária, financeira, patrimonial, operacional e contábil nos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
 - XI. aferir a destinação dos recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as da Lei de Responsabilidade Fiscal;
 - XII. verificar a exatidão dos balanços, balancetes e outras demonstrações contábeis e acompanhar a divulgação dos instrumentos de transparência da gestão fiscal nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal, em especial quanto ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária e ao Relatório de Gestão Fiscal, aferindo a consistência

das informações constantes de tais documentos em confronto com os documentos que lhes deram origem;

- XIII. verificar a exatidão dos controles financeiros, patrimoniais, orçamentários, administrativos e contábeis, examinando se os recursos foram empregados de maneira eficiente e econômica e, na execução dos programas, se foram alcançados os resultados e benefícios desejados, em obediência às disposições legais e às normas de contabilidade estabelecidas para o serviço público estadual;
- XIV. participar do processo de planejamento e acompanhar a elaboração do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária;
- XV. examinar a regularidade e legalidade dos processos licitatórios, sua dispensa ou inexigibilidade que envolvam os recursos do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso, sejam por meio da aplicação direta, pelos seus órgãos e entidades, por meio de convênios, acordos e outros instrumentos congêneres, bem como dos demais atos administrativos de que resulte a criação e/ou extinção de direitos e obrigações;
- XVI. propor a melhoria ou implantação de sistemas de processamento eletrônico de dados em todas as atividades da administração pública, com o objetivo de aprimorar os controles internos, agilizar as rotinas e melhorar o nível das informações;
- XVII. instituir e manter sistema de informações para o exercício das atividades finalísticas do Sistema de Controle Interno;
- XVIII. alertar formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure procedimento, imediatamente, sob pena de responsabilidade solidária, com o intuito de apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais, ilegítimos ou antieconômicos que resultem em prejuízos ao erário, praticados por agentes públicos, ou quando não forem prestadas as contas ou, ainda, quando ocorrer desfalque, desvio de dinheiro, bens ou valores públicos;
- XIX. revisar e emitir parecer sobre os processos de Tomadas de Contas Especiais instauradas pelas unidades administrativas dos Órgãos e Entidades, inclusive sobre as determinadas pelo Tribunal de Contas do Estado;
- XX. representar ao Governador do Estado e ao TCE-MT, sob pena de responsabilidade solidária, sobre as irregularidades e ilegalidades que evidenciem danos ou prejuízos ao erário, não reparados integralmente por meio das medidas adotadas pela Administração;
- XXI. examinar e emitir parecer sobre as contas anuais prestadas pelos Ordenadores de Despesas, administradores e demais responsáveis, de direito e de fato, por bens e valores do Estado ou a esses confiados, nos órgãos e entidades do Poder Executivo, incluindo sua administração direta e indireta;

- XXII. coordenar e orientar o planejamento e a execução das ações das Unidades Setoriais de Controle Interno do Poder Executivo;
- XXIII. estabelecer a política e as diretrizes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo;
- XXIV. promover avaliações sistemáticas dos resultados das ações de controle interno verificando a sua eficiência e eficácia;
- XXV. realizar estudos e avaliações relativas à qualidade do Gasto Público;
- XXVI. verificar o cumprimento da missão institucional e da situação fiscal dos órgãos e entidades do Poder Executivo;
- XXVII. articular-se com os órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, com o Ministério Público e o Tribunal de Contas do Estado, visando realizar ações eficazes no sentido de assegurar a correta aplicação dos recursos públicos;
- XXVIII. articular-se com as áreas externas, inclusive dos demais Poderes do Estado, cuja atuação seja relacionada com os Sistemas de Controle Interno de cada Poder, no sentido de uniformizar os entendimentos sobre matérias de interesse comum;
- XXIX. fiscalizar o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos, obrigações e haveres do Estado;
- XXX. zelar pela transparência e disponibilização de informações relativas as receitas, gastos e ações desenvolvidas pelos órgãos, de forma a viabilizar o controle social;
- XXXI. garantir o direito de manifestação do cidadão na defesa de seus direitos, visando à melhoria dos serviços públicos estaduais;
- XXXII. acompanhar a evolução patrimonial dos agentes públicos do Poder Executivo.

A atividade de auditoria governamental, no âmbito do Poder Executivo Estadual, incluindo as Administrações Direta e Indireta, é competência privativa da Controladoria Geral do Estado.

Ocorrendo a necessidade, por determinação legal, da contratação de serviços de auditoria privada, o processo de contratação e a execução dos serviços ocorrerão mediante aprovação e supervisão da Controladoria Geral do Estado.

1.1.1 Do Auditor do Estado

Os Auditores do Estado são aqueles servidores que ingressaram na respectiva carreira, obedecidos os critérios estabelecidos na Lei 8.099/2004.

A atuação do Auditor do Estado terá caráter primordialmente preventivo e pautará na orientação dos agentes públicos dos órgãos e entidades do Poder Executivo sobre correta gestão dos recursos públicos.

O Auditor do Estado, ao iniciar suas tarefas, deverá identificar-se perante a Direção do mais elevado nível da unidade a ser auditada expondo-lhe o objeto de sua missão. A identificação far-se-á mediante exibição pelo auditor ao dirigente de sua identificação e da Ordem de Serviço expedida pelo Secretário-Controlador Geral do Estado.

No tratamento com autoridades e servidores o Auditor do Estado deverá conduzir-se de maneira cordial e respeitosa.

Durante o exercício de suas funções, deverá agir de maneira discreta, não exprimindo críticas em público em qualquer hipótese, ainda que, a seu ver, os aspectos de controle apresentem condições insatisfatórias em certas circunstâncias. Suas apreciações e seus comentários deverão constar dos Relatórios de Auditoria, Recomendações Técnicas, Orientações Técnicas ou Pareceres.

É vedado ao auditor, durante o processamento da auditoria, interferir em assuntos de ordem administrativa interna da alçada do órgão auditado, ou estabelecer polêmica com os servidores em qualquer nível ali em exercício.

O auditor deverá organizar, para seu uso pessoal, a legislação aplicável às atividades ligadas ao seu campo de ação.

Para solução de qualquer assunto divergente, o auditor não se reportará à direção do órgão auditado, mas ao seu chefe imediato.

O auditor deverá emitir seu Relatório de Auditoria, Recomendação Técnica, Orientação Técnica ou Parecer, fundamentado nos elementos objeto do trabalho realizado e à ponderada interpretação dos elementos examinados.

Ao relatar o resultado de sua inspeção, deverá apresentar sugestões visando a modificar processos de controle obsoletos, insuficientes, excessivos ou dispendiosos em relação ao valor controlado. As sugestões devem ser formuladas em termos genéricos, de preferência com alternativas.

Na subscrição de documentos, o auditor torna-se responsável pelos exames efetuados e conclusões apontadas. Para assumir responsabilidade de tal alcance técnico, seja perante o administrador, seja perante os órgãos de controle externo, é necessário proceder a uma investigação acurada de todos os fatos sob exame.

Nos casos de verificação de despesas reservadas ou confidenciais, quer no exame de quaisquer outras operações, deverá manter absoluto sigilo de tudo quanto lhe for dado observar.

No exercício de suas atribuições o auditor terá livre acesso a todas as dependências do órgão auditado, assim como a documentos, valores e livros considerados indispensáveis ao cumprimento de suas atribuições, não lhe podendo ser sonegado, sob qualquer pretexto, nenhum processo, documento ou informação (art. 13 do Decreto 1.341/1996; c/c art. 8º da L.C 295/2007).

1.2 Da Unidade Setorial de Controle Interno

As Unidades Setoriais de Controle Interno - UNISECIs, criadas pela Lei Complementar 198, de 17 de dezembro de 2004, são unidades de apoio estratégico e especializado e têm como principal objetivo apoiar a Controladoria Geral do Estado no cumprimento de sua missão institucional.

Com o advento da Lei Complementar 264, de 28 de dezembro de 2006, cada Órgão ou Entidade do Poder Executivo Estadual deve conter em sua estrutura uma unidade setorial de controle interno.

Cada UNISECI tem vinculação administrativa e funcional ao Órgão ou Entidade ao qual pertença e vincula-se tecnicamente à Controladoria Geral do Estado.

Em conformidade a Lei Complementar nº 550/2014, a unidade Setorial de Controle Interno tem as seguintes atribuições, sempre sob a orientação técnica da Controladoria Geral do Estado:

- I. elaborar e submeter à aprovação da Controladoria Geral do Estado, do Plano Anual de Acompanhamento dos Controles Internos - PAACI;
- II. verificar a conformidade dos procedimentos relativos aos processos dos sistemas de Planejamento e Orçamento, Financeiro, Contábil, Patrimônio e Serviços, Aquisições, Gestão de Pessoas e outros realizados pelos órgãos ou entidades vinculadas;
- III. revisar a prestação de contas mensal dos órgãos ou entidades vinculadas;
- IV. realizar levantamento de documentos e informações solicitadas por equipes de auditoria;
- V. prestar suporte às atividades de auditoria realizadas pela Controladoria Geral do Estado;
- VI. supervisionar e auxiliar as Unidades Executoras na elaboração de respostas aos relatórios de Auditorias Externas;

- VII. acompanhar a implementação das recomendações emitidas pelos órgãos de controle interno e externo por meio dos Planos de Providências do Controle Interno - PPCI;
- VIII. observar as diretrizes, normas e técnicas estabelecidas pela Controladoria Geral do Estado, relativas às atividades de controle interno;
- IX. comunicar à Controladoria Geral do Estado, qualquer irregularidade ou ilegalidade de que tenha conhecimento, sob pena de responsabilidade solidária; e
- X. elaborar relatório de suas atividades e encaminhar à Controladoria Geral do Estado.

1.2.1 Do Agente Público de Controle

Os Agentes Públicos de Controle são os servidores lotados nas Unidades Setoriais de Controle Interno, independentemente da carreira da qual é proveniente, para exercer as atribuições de controle interno no Órgão ou Entidade.

A tarefa de proceder à Auditoria Governamental é exclusiva dos Auditores do Estado, mas os Agentes Públicos de Controle exercem tarefa não menos importante, que é o apoio às atividades de controle interno, e possuem contato ainda mais estreito com os agentes responsáveis pelos diversos subsistemas de controle.

O Agente Público de Controle, ao iniciar suas tarefas com base no cronograma estabelecido no Plano Anual de Acompanhamento de Controle Interno, deverá informar previamente ao responsável do subsistema a ser acompanhado a data de início dos trabalhos e, se for o caso, solicitar os documentos desejados.

No tratamento com autoridades e servidores o Agente Público de Controle deverá conduzir-se de maneira cordial e respeitosa.

Durante o exercício de suas atividades deverá agir de maneira discreta, não exprimindo críticas em público em qualquer hipótese, ainda que, a seu ver, os aspectos de controle apresentem condições insatisfatórias em certas circunstâncias. Suas verificações e observações deverão constar nas informações encaminhadas à Controladoria Geral do Estado.

É vedado ao Agente Público de Controle, durante suas atividades de acompanhamento do controle interno, interferir em assuntos de ordem administrativa interna da alçada do órgão auditado, ou estabelecer polêmica com os servidores em qualquer nível ali em exercício.

O Agente Público de Controle não deverá emitir documentos que contenham recomendação, orientação ou opinião diretamente ao órgão ou entidade. Para solução de qualquer assunto divergente, o Agente Público de Controle não se reportará à direção do Órgão ou Entidade,

mas ao seu chefe imediato, que é o Gestor da UNISECI, que, por sua vez, se reportará a Controladoria Geral do Estado.

Por fim, durante as atividades de acompanhamento de controle interno, se verificado fato digno de correção que não exija interpretação de legislação ou que não tenha natureza controversa ou, ainda, que não corresponda à prática de ato lesivo ao erário, poderá, desde logo, alertar o responsável pelo controle interno do processo/atividade para que proceda à referida correção ou ajustamento.

2. CONCEITOS DE AUDITORIA

2.1 Auditoria Interna Governamental

A Auditoria Interna Governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização¹. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

A Auditoria Interna Governamental, embora apresente muitas semelhanças com a Auditoria Independente, apresenta também suas especificidades. Entre elas, pode-se destacar:

- a) A obtenção e análise de evidências relativas à utilização dos recursos públicos, a qual contribui diretamente para a garantia da *accountability* nas suas três dimensões, quais sejam: transparência, responsabilização e prestação e contas;
- b) A contribuição para a melhoria dos serviços públicos, por meio da avaliação da execução de programas de governo e da aferição do desempenho dos órgãos e das entidades no seu papel precípua de atender a sociedade;
- c) Atuação com vistas a proteção do patrimônio público.

A Auditoria Interna Governamental, presta basicamente, 3 tipos de trabalhos: Avaliação, Consultoria e Apuração. A avaliação e a consultoria são as duas vertentes típicas da atividade de auditoria interna, já a apuração cumpre, juntamente com as duas anteriores, papel extremamente relevante, visto contribuir para que se apresentem respostas efetivas às violações de integridade, atendendo, dessa forma, uma forte expectativa social.

Avaliação	Consultoria	Apuração
Relatório de Auditoria de Avaliação de Controles Internos;	Pergunte a CGE; Capacitação; Pareceres;	Demandas da DEFAZ; Relatório de Auditoria de Conformidade; Relatório de Auditoria Operacional;

2.1.1 Avaliação

O trabalho de avaliação pode ser definido como a obtenção e a análise de evidências com o objetivo de fornecer opiniões e conclusões independentes sobre um objeto de auditoria. Tem

¹ IN SFC nº 3, de 2017.

como objetivo 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 confiabilidades e a integridade das informações; a salvaguarda de ativos e aspectos de conformidade com leis, entre outros.

2.1.2 Consultoria

Por meio dos trabalhos que executam, os auditores entram em contato com uma grande variedade de temas essenciais para o funcionamento das organizações. Ademais, por intermédio de suas análises e recomendações, normalmente demonstram conhecimento a respeito de normas e de outros temas complexos e relevantes para os órgãos e entidades. Diante disso, é possível que a administração dessas unidades entenda ser oportuno consultar, aconselhar-se ou contar com o apoio dos auditores sobre esses e outros assuntos com os quais eles lidam no seu dia a dia. Esse tipo de serviço prestado pelos auditores em resposta à solicitação dos órgãos e entidades denomina-se consultoria.

Os serviços de consultoria compreendem atividades de assessoramento/aconselhamento, treinamento e facilitação. Essas atividades podem ser adaptadas para atender a problemas específicos identificados pelos órgãos e entidades, desde que não comprometam a autonomia técnica da CGE e a objetividade dos auditores.

2.1.2.1 Assessoramento

Os serviços de assessoramento geralmente caracterizam-se pela proposição de orientações em resposta a questões formuladas pela gestão. Tais serviços não se destinam a responder questionamentos que ensejem pedidos de autorização ou de aprovação, como “posso fazer?” e “sim ou não?”, pois a tomada de decisão é competência exclusiva do gestor, devendo essa atividade ser mais uma fonte de informações a subsidiar sua decisão.

2.1.2.2 Treinamento

Os serviços de treinamento decorrem da identificação pelos auditores ou pelos gestores de oportunidades ou de necessidades de melhoria em processos de trabalho que podem ser proporcionadas por meio de atividades de capacitação conduzidas pela CGE. Não obstante, para se caracterizar como um serviço de consultoria, os treinamentos devem ter como objetivo

o aperfeiçoamento dos processos de governança, de gerenciamento de risco e a implementação de controles internos na organização.

2.1.2.3 Facilitação

Assim como nos treinamentos, os serviços de facilitação têm como base os conhecimentos dos auditores relativos à governança, ao gerenciamento de riscos e aos controles internos. Nessa atividade, os auditores internos governamentais utilizam seus conhecimentos para facilitar discussões sobre esses temas, sendo necessário, portanto, um maior envolvimento com a atividade em questão. Conseqüentemente, também ao realizar serviços dessa natureza, o auditor deve abster-se de assumir qualquer responsabilidade que seja da gestão do órgão ou entidade.

A principal diferença entre a avaliação e a consultoria consiste na origem da demanda: a própria CGE, no primeiro caso, e a administração da unidade auditada, no segundo caso.

2.1.3 Apuração

A apuração consiste na execução de procedimentos cuja finalidade é averiguar atos e fatos inquinados de ilegalidade ou de irregularidade praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos. Trata-se de competência em sintonia com a essência das normas e dos regulamentos aplicáveis ao Sistema de Controle Interno, no sentido precípua de zelar pela correta aplicação de recursos públicos, ainda que, em alguns casos, exija a atuação específica e diferenciada dos serviços típicos da atividade de auditoria interna.

A origem do trabalho de apuração pode ser tanto interna quanto externa a CGE. Exemplo de origens interna incluem alerta de processos de auditoria contínua, informações obtidas na execução de outros trabalhos com o objetivos e escopo diversos ou levantamentos realizados pela CGE. A origem externa pode decorrer de denúncia e de requisições de outros órgãos e entidades que possuam essa prerrogativa, tais como: Ministério Público, Polícia Civil, entre outros.

2.2 Tipos de Auditoria

São diversas as classificações e denominações de auditorias e cada vez mais surgem novas teorias e conceitos acerca do assunto. No âmbito da Controladoria Geral do Estado, as auditorias são classificadas de acordo com o objetivo predominante a que se propõem em:

- a) Auditoria de Conformidade;

- b) Auditoria Operacional;
- c) Auditoria de Avaliação de Controles Internos.

As atividades de auditoria, em qualquer das modalidades, devem ser realizadas, no âmbito do Poder Executivo do Estado do Mato Grosso, por Auditores do Estado, que contam com o apoio das Unidades Setoriais de Controle Interno – UNISECIs.

2.2.1 Auditoria de Conformidade

De acordo com a INTOSAI (ISSAI 400), auditoria de conformidade é a avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com normas aplicáveis identificadas como critérios. As auditorias de conformidade são realizadas para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada.

O objetivo da auditoria de conformidade do setor público, portanto, é permitir que se avalie se as atividades das entidades do setor público estão de acordo com as normas que as regem. Isso envolve relatar o grau em que a entidade auditada cumpre com os critérios estabelecidos. O relatório pode variar entre breves opiniões padronizadas e vários formatos de conclusões, apresentadas de forma curta ou de forma longa. A auditoria de conformidade pode ser relacionada com a legalidade (aderência a critérios formais tais como leis, regulamentos e acordos aplicáveis) ou com a legitimidade (observância aos princípios gerais que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos). Enquanto a legalidade é o foco principal da auditoria de conformidade, a legitimidade pode também ser pertinente dado o contexto do setor público, no qual existem certas expectativas relacionadas à gestão financeira e à conduta dos agentes públicos.

2.2.2 Auditoria Operacional

De acordo com a INTOSAI (ISSAI 300), a auditoria operacional é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento.

A auditoria operacional visa a fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para aperfeiçoamento. As auditorias operacionais oferecem novas informações, conhecimento ou valor ao:

- proporcionar novas percepções analíticas (análises mais amplas ou profundas ou novas perspectivas);

- tornar as informações existentes mais acessíveis às várias partes interessadas;
- proporcionar uma visão independente e autorizada ou uma conclusão baseada em evidência de auditoria;
- fornecer recomendações baseadas em análises dos achados de auditoria.

2.2.3 Auditoria de Avaliação de Controles Internos

A avaliação de controles internos é um processo mediante o qual se procura conhecer e avaliar a eficácia dos controles internos de uma entidade quanto à sua capacidade para evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade da ocorrência de eventos de risco na execução de seus processos e atividades, que possam impedir ou dificultar o alcance de objetivos estabelecidos.

As avaliações de controle interno, dependendo de seus objetivos, podem ocorrer em dois níveis: Avaliação de Controles Internos em Nível de Entidade e Avaliação de Controles Internos em Nível de Atividades.

2.2.3.1 Avaliação de Controles Internos em Nível de Entidade

A Avaliação de Controles Internos em Nível de Entidade, internacionalmente denominada “*Entity - Level Assessment*”, ocorre quando os objetivos de auditoria são voltados para a avaliação global do sistema de controle interno da organização ou de partes dela (unidades de negócio, secretarias, superintendências, departamentos, áreas etc.) com o propósito de verificar se está adequadamente concebido e se funciona de maneira eficaz. Em outras palavras, significa diagnosticar a presença e o funcionamento de todos os componentes e elementos da estrutura de controle utilizada como referência.

2.2.3.2 Avaliação de Controles Internos em Nível de Atividades

A Avaliação de Controles Internos em Nível de Atividades, internacionalmente denominada “*Transaction - Level Assessment*”, às vezes citada como avaliação de controle interno em nível operacional, ocorre quando os objetivos de auditoria são voltados para a avaliação das atividades de controle que incidem sobre determinados processos ou operações específicos, revisando seus objetivos-chave, identificando os riscos relacionados e avaliando a adequação e o funcionamento dos controles adotados para gerenciá-los. Em outras palavras, significa avaliar se os controles internos, em nível operacional, estão apropriadamente concebidos, na proporção requerida pelos riscos, e se funcionam de maneira contínua e coerente, alinhados com as respostas a riscos definidas pela administração nos níveis tático e estratégico da organização.

2.3 Fases da Auditoria

Um processo pode ser entendido como uma sequência de ações integradas, estruturadas e mensuráveis que produzem um resultado que agrega valor na percepção do cliente interno e/ou externo. A auditoria, neste contexto, refere-se ao processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios aplicáveis são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado.

O processo de auditoria pode ser dividido conceitualmente em quatro fases: planejamento, execução, comunicação dos resultados (relatório) e monitoramento.

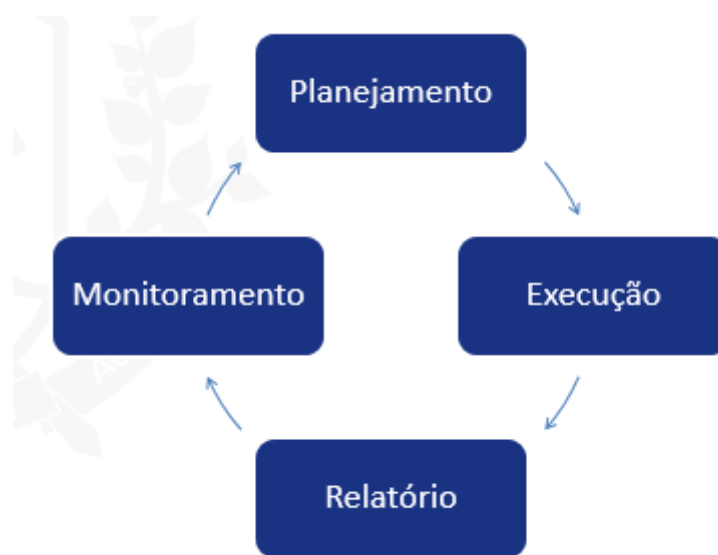


Figura 1 – Ciclo de Auditoria

2.3.1 Planejamento

O processo inicia-se com o planejamento dos trabalhos, que é quando se determina, antecipadamente, quais são os objetivos a serem atingidos e como se deve fazer para alcançá-los. Nesta etapa, especificam-se o alcance da auditoria, critérios, metodologia a ser aplicada, tempo e recursos requeridos para garantir que sejam contempladas as atividades, processos, sistemas e controles mais importantes.

Não se pode confundir os aspectos acima citados com as três dimensões do planejamento que levam em consideração extensão e tempo. Neste sentido o planejamento pode ser classificado em estratégico, tático e operacional. Enquanto o planejamento estratégico e tático dizem respeito à determinação de todas as atividades que serão desenvolvidas na

Controladoria Geral do Estado, sendo, portanto, responsabilidade de seus dirigentes, o planejamento operacional é de responsabilidade da equipe de auditoria e constitui uma etapa fundamental para o sucesso do trabalho, sendo imprescindível que seja alocado o tempo adequado para a sua realização, pois a tentativa de abreviá-lo muitas vezes redundará em problemas na fase de execução, que poderão provocar um acréscimo no tempo total de realização, além de repercussões negativas na qualidade.

Planejamento (Dimensão)	Extensão e Tempo	Produto (instrumento)	Conteúdo
Estratégico	Planejamento geral de longo prazo.		Planejamento de todas as atividades de auditoria que serão realizadas em períodos determinados e incluem métodos de seleção, hierarquização e priorização de objetos, com base em critérios de relevância, materialidade, risco e oportunidade, dentre outras técnicas de alocação de recursos
Tático	Planejamento geral de médio prazo.	Plano de Auditoria e Plano de Avaliação de Controles Internos	
Operacional	Planejamento em relação a um trabalho de auditoria individual	Programa de Auditoria	Primeira fase de uma auditoria em particular

Figura 2 – Dimensões do Planejamento

Este manual de auditoria trata do planejamento operacional. O planejamento estratégico e tático desta Controladoria são tratados em normativos distintos.

2.3.2 Execução

Nesta fase, também conhecida como “trabalho de campo”, dado que é predominantemente executada nas dependências da unidade auditada, o programa de auditoria é executado mediante a aplicação dos procedimentos e técnicas estabelecidos na fase de planejamento.

É nesta fase em que o auditor, por meio de uma sequência lógica de atividades estabelecidas no programa de auditoria – os procedimentos de auditoria – realiza testes, coleta evidências, desenvolve os achados ou constatações e documenta o trabalho realizado, tudo com observância das normas, do método ou dos padrões de auditoria, com vistas à elaboração do Relatório de Auditoria.

2.3.3 Comunicação dos Resultados (Relatório)

O relatório é o produto final do processo de auditoria. É o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe de auditoria comunica o objetivo e as questões de auditoria; a metodologia utilizada; os achados de auditoria; as conclusões; e as propostas de encaminhamento.

Composto basicamente de três atividades: elaboração, revisão e distribuição do relatório, o trabalho desta fase da auditoria exige a observação de uma série de requisitos, critérios e atributos em relação à comunicação, linguagem, aparência e precisão do relatório.

2.3.4 Monitoramento

O monitoramento, última fase do processo de auditoria, constitui-se em um acompanhamento das providências adotadas (ou não) pela unidade auditada em respostas às recomendações e determinações expostas no produto de auditoria.

3. PLANEJAMENTO

De acordo com a INTOSAI² (*International Organization of Supreme Audit Institutions*), o planejamento é a fase na qual a equipe de auditoria:

- i. Estabelece os termos nos quais a auditoria será executada, inclusive o objeto, os critérios adequados e prazo de realização;
- ii. Obtém conhecimento específico, substantivo e metodológico da entidade e do objeto a ser auditado, bem como do contexto relacionado aos trabalhos;
- iii. Realiza avaliação dos riscos, inclusive de fraude e de possíveis restrições aos trabalhos; e
- iv. Elabora o planejamento do trabalho em si, explicitado por meio do programa de auditoria.

Durante o planejamento, a equipe de auditoria deve avaliar quais os procedimentos a serem usados para coletar evidências de auditoria suficientes e apropriadas, que respondam ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria. As decisões da equipe de auditoria sobre a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria irão impactar na evidência de auditoria a ser obtida. Dessa forma, pode-se dizer que a escolha dos procedimentos dependerá da avaliação de risco ou análise de problema.

Além disso, é no planejamento que é verificado o grau de dificuldade/complexidade da auditoria a ser realizada. Essa correta identificação é essencial para a escolha dos auditores (número, experiência e conhecimentos) e para a definição de prazos condizentes com os resultados esperados, evitando erros e inconsistências e a necessidade de intervenções no trabalho.

Considerando que o programa de uma auditoria envolve aspectos estratégicos e operacionais, tem-se que:

- Estrategicamente, o planejamento deve definir o escopo, os objetivos e a abordagem da auditoria. Os objetivos referem-se àquilo que a auditoria pretende alcançar. O escopo compreende o objeto e os critérios que os auditores utilizarão para avaliar e relatar acerca do objeto, e está diretamente relacionado com os objetivos. A abordagem descreverá a natureza e extensão dos procedimentos a serem aplicados para reunir evidências de auditoria. A auditoria deve ser planejada para reduzir os riscos de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.
- Operacionalmente, o planejamento implica estabelecer um cronograma para a auditoria e detalhar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria. Durante o planejamento, os auditores devem designar os membros de suas equipes de modo apropriado e identificar outros recursos que possam ser necessários, tais

² ISSAI 100, 300 e 400

como especialistas na matéria, a necessidade de deslocamentos/viagens, apoio para realização de entrevistas, dentre outros.

Segundo a INTOSAI (ISSAI 300) o planejamento de auditoria contribui para a alta qualidade dos trabalhos, ou seja, para que a auditoria seja realizada de maneira econômica, eficiente, eficaz e oportuna e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos.

3.1 Programa de Auditoria

O Programa de Auditoria é um documento que sintetiza o planejamento, apresentando o roteiro a ser seguido pelo auditor na execução do seu trabalho. É desenvolvido para garantir a coleta de evidência de auditoria suficiente e apropriada que permita ao auditor desenvolver os achados, as conclusões e as recomendações de auditoria em resposta ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria.

O programa de auditoria explicita os procedimentos a serem executados e as técnicas que serão utilizadas, bem como, de acordo com o levantamento das necessidades feito pela equipe de auditoria (supervisor e auditores executores) aponta as medidas para se prover os recursos humanos e materiais necessários à execução da auditoria.

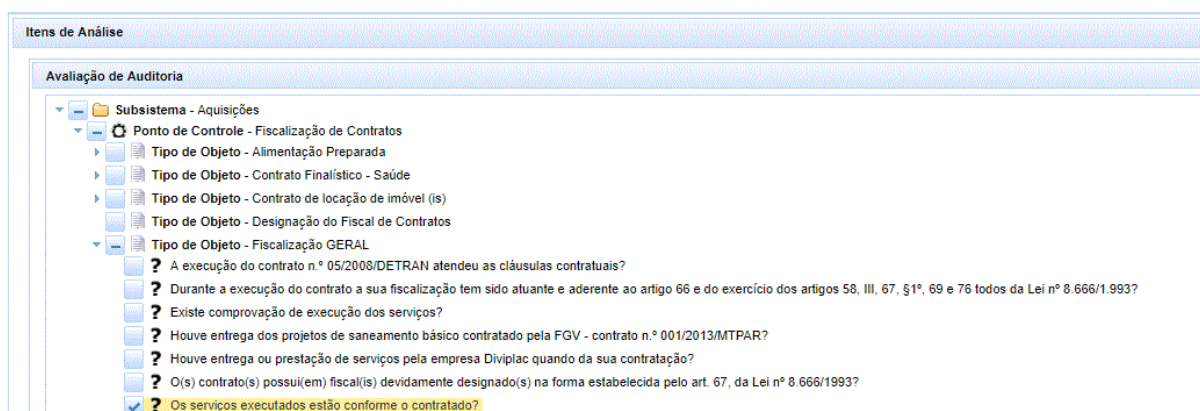
O programa de auditoria deve ser elaborado pelo Superintendente de cada área com a participação da equipe.

Também é desejável que o planejamento permita flexibilidade, de modo que o auditor possa se beneficiar das percepções obtidas durante o curso da auditoria. Considerações práticas, tais como a disponibilidade de dados e a dificuldade em obter documentos junto à unidade auditada, podem restringir a escolha de métodos previamente considerados de acordo com as melhores práticas. Portanto, é aconselhável ser flexível e pragmático a esse respeito.

O Programa de Auditoria materializa as informações relativas à equipe responsável pela execução, ao local objeto da auditoria (Secretaria, Fundo, Entidade, por exemplo) e ao prazo para realização da auditoria, que deve ser definido considerando a dificuldade e a complexidade dos trabalhos (alta, moderada e baixa). Um indicativo do nível de dificuldade de uma auditoria é a quantidade e a gravidade (ver seção 4.3.2) dos possíveis achados que constam na Matriz de Planejamento (ver seção 3.4).

Ao elaborar o Programa de Auditoria, o Superintendente deve informar se os itens da análise a ser realizada são de auditoria ou de controle. Após essa etapa, primeiramente, deve identificar o(s) subsistema(s) objeto da auditoria/avaliação, o(s) ponto(s) de controle(s) relacionados ao subsistema e o(s) tipo(s) de objeto(s) a serem avaliados. No último nível de detalhamento, deve elencar as questões de auditoria que irão nortear os trabalhos da equipe.

Abaixo, segue exemplo de uma parte de um Programa de Auditoria de um contrato finalístico de saúde, no qual: Itens de Análise → Avaliação de Auditoria; Subsistema → Aquisições; Ponto de Controle → Fiscalização de Contratos; Tipo de Objeto → Fiscalização Geral; Questão de Auditoria → Os serviços executados estão conforme o contrato?



São anexos do Programa de Auditoria, a Matriz de Planejamento e o Cronograma de Atividades.

3.2 Levantamento Preliminar

Levantamento preliminar é a coleta e a guarda de informações de caráter geral destinadas a subsidiar a elaboração das demais atividades de planejamento e a realização da auditoria. O desenvolvimento das diversas etapas do planejamento requer o conhecimento e a compreensão adequada do órgão/entidade que se pretende auditar, incluindo os aspectos legais, operacionais e administrativos, nesse ponto, o levantamento preliminar é essencial para um planejamento adequado.

O Levantamento Preliminar auxilia na etapa posterior, de execução do trabalho, e pode concluir pela inviabilidade da auditoria ou estabelecer as diretrizes iniciais para o desenvolvimentos das etapas subsequentes. Para otimizar os trabalhos, já no levantamento preliminar, podem ser feitas Solicitações de Informações, pesquisas em sistemas, busca por produtos de auditoria e/ou papéis de trabalhos anteriores, como o mesmo objeto.

3.3 Critérios e Técnicas de Amostragem

Na análise dos problemas, o auditor aplica testes de aderência às normas e aos procedimentos em relação a cada ponto de controle, mediante aplicação de método amostral, que consiste na escolha de uma parte dos elementos de uma população (processos licitatórios, convênios assinados, total de transações bancárias ou contábeis, servidores

lotados em um órgão etc.) de forma que espelhe, com segurança técnica, todo o universo analisado em relação aos resultados encontrados no trabalho.

Para a avaliação de controles internos, a CGE-MT adotou a Tabela Philips ao nível de confiança de 95%, conforme apresentada abaixo:

Tamanho da População	Tamanho da Amostra	Índice de Problemas ³
10-19	11	01
20-50	13	01
51-100	20	02
101-200	35	03
201-500	42	04
501-1000	55	05
1001-2000	70	06
2001-5000	90	12
5001-10000	150	24
10001-20000	220	36
20001-50000	280	48
Maior que 50001	350	60

Tabela Philips – 95% de Confiança

Nesse sentido, as amostras definidas nos diferentes pontos de controle levam em conta o tamanho das respectivas populações examinadas e têm como parâmetro distribuições normais com um nível de confiança de 95%.

Isto posto, cada resultado amostral, a partir de sua definição, é então confrontado com um nível tolerado de erros. Se porventura os resultados avaliados pelos auditores no decorrer do trabalho ultrapassarem os limites preestabelecidos, infere-se que o achado reflete um problema recorrente não apenas no conjunto de elementos da amostra, mas em toda a população.

3.4 Matriz de Planejamento

A Matriz de Planejamento é o papel de trabalho em que são registrados os passos e procedimentos a serem realizados na fase de execução para que o objetivo da auditoria seja alcançado.

O propósito da Matriz de Planejamento é auxiliar a elaboração conceitual do trabalho e a orientação da equipe na fase de execução. É uma ferramenta de auditoria que torna o planejamento mais sistemático e dirigido, facilitando a comunicação de decisões sobre metodologia e auxiliando a condução dos trabalhos de campo. A Matriz de Planejamento é

³ Índice de problemas é o número máximo abaixo do qual os controles da área são considerados aceitáveis, ou seja, se o número de problemas for acima do índice, a equipe de auditoria deve indicar que os controles não são adequados.

um instrumento flexível e o seu conteúdo pode ser atualizado ou modificado pela equipe à medida que o trabalho de auditoria progride.

Uma vez definidos o problema e as questões de auditoria, a equipe ou a supervisão deve elaborar a matriz de planejamento. Trata-se de quadro resumo das informações relevantes do planejamento de uma auditoria. O Anexo I apresenta o modelo de Matriz de Planejamento empregado nas auditorias realizadas pela Controladoria Geral do Estado.

A Matriz de Planejamento deverá conter, no mínimo, os seguintes campos:

- a) Questões de auditoria;
- b) Informações requeridas;
- c) Fontes de informações; e
- d) Método ou o procedimento de coleta de dados, citando, inclusive, as técnicas de auditoria a serem empregadas.
- e) Possíveis achados.

3.4.1 Questões de Auditoria

A questão de auditoria é o elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos de auditoria, das metodologias e técnicas a serem adotadas e dos resultados que se pretende atingir.

Ao formular as questões e, quando necessário, as subquestões de auditoria, a equipe está, ao mesmo tempo, estabelecendo com clareza o foco de sua investigação e os limites e dimensões que deverão ser observados durante a execução dos trabalhos.

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

As questões de auditoria devem ser:

- a) Elaboradas de forma interrogativa;
- b) Sucintas e sem ambiguidades;
- c) Factíveis de serem respondidas; e
- d) Priorizadas segundo a relevância da questão para o alcance do objetivo do trabalho.

O ideal é que o planejamento seja feito adequadamente e as questões de auditoria previstas sejam suficientes para, ao respondê-las, atingir o resultado esperado da auditoria. Entretanto, no caso de ser necessário acrescentar novas questões de auditoria, é essencial que os prazos do trabalho sejam revistos.

3.4.2 Informações Requeridas e Fontes

A avaliação de cada questão de auditoria pode requerer um conjunto de informações. Para cada informação, deve-se listar a respectiva fonte na qual a informação será obtida. Pode ocorrer que uma informação tenha mais de uma fonte.

A correta definição das informações requeridas e de suas fontes é importante, pois subsidiará a fase seguinte de obtenção das mesmas e orientará a confecção do Programa de Auditoria.

3.4.3 Método de Coleta de Dados

Uma vez definida e validada a matriz de planejamento, passa-se à elaboração dos instrumentos de coleta de dados que serão utilizados durante a execução da auditoria. Cada técnica de coleta de dados – entrevista, questionário, grupo focal e observação direta – possui um instrumento próprio, a ser desenhado de forma a garantir a obtenção de informações relevantes e suficientes para responder às questões de auditoria.

Toda a equipe deve envolver-se na elaboração dos instrumentos de coleta de dados, os quais devem ser testados para garantir a sua consistência. A realização do teste-piloto permite, ainda, conferir as premissas iniciais acerca do funcionamento do objeto auditado e a qualidade e confiabilidade dos dados.

Para obter um quadro representativo, a equipe deve escolher para a realização do teste-piloto um local ou aspecto do objeto da auditoria que apresente dificuldades potenciais à condução dos trabalhos, permitindo que a equipe antecipe os problemas que poderão ser enfrentados. Além disso, os dados coletados permitirão ajustar o tamanho da amostra e assegurar que a estratégia metodológica selecionada oferecerá resposta conclusiva à questão de auditoria.

4. EXECUÇÃO

Segundo a ISSAI 100, a execução é fase na qual se deve realizar os procedimentos de auditoria planejados para obter evidência, além de se avaliar as evidências de auditoria e extrair conclusões.

A fase de execução da auditoria consiste na análise dos dados coletados, visando à obtenção de evidências apropriadas e suficientes para fundamentar os achados e as conclusões em resposta ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria, bem como formular recomendações (ISSAI 3000).

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

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

Dessa forma, verifica-se que na etapa de execução, a equipe de auditoria coloca em prática o programa de auditoria, que foi definido na fase anterior, o planejamento. Durante a execução, serão efetuados os testes previstos, por meio das técnicas de auditoria selecionadas, e, com base nos resultados obtidos, elaborados os registros dos achados de auditoria, sintetizados na Matriz de Achados.

Os achados devem responder: (i) às questões de auditoria levantadas na fase de planejamento, para atender ao objetivo estabelecido inicialmente e (ii) às questões que porventura surgirem durante o desenvolvimento do trabalho e que se mostrem relevantes e conexas ao objetivo da 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. Parte daí a referência comumente atribuída a essa etapa como “trabalhos de campo”, também chamada de “fase de condução da auditoria” ou de “execução do trabalho de auditoria”, sendo a boa comunicação entre auditores e auditados fundamental para o sucesso desta fase.

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

4.1 Comunicação com a unidade auditada

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

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.

A equipe de auditoria deve estabelecer canais de comunicação diretos com os responsáveis pela unidade auditada e se comunicar com estes a respeito da dinâmica, do objetivo e do alcance do trabalho; do período planejado para sua realização; da importância de serem disponibilizados tempestivamente informações e documentos; dos achados, em caso de não se tratar de trabalho no qual o sigilo é fundamental para a coleta de evidências; de riscos imediatos e significativos identificados pela equipe e de outros assuntos necessários ao andamento do trabalho.

Eventuais dificuldades encontradas pela equipe e que se constituam em limitações de acesso a informações necessárias à realização do trabalho, devem ser comunicadas ao supervisor da auditoria, de imediato e formalmente, com solicitação da adoção das providências necessárias à continuidade dos trabalhos de auditoria.

Para uma adequada execução da auditoria, a comunicação com o auditado deve se dar de forma clara e eficiente. A equipe deve se preocupar em efetuar as solicitações de informações, documentos e processos de maneira formal, pois a negativa ou a dificuldade em conseguir os materiais necessários à execução do trabalho devem estar formalizadas para subsidiar a informação de restrição à auditoria.

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

De maneira formal e escrita ou não, seguem formas de comunicação com a unidade auditada durante os trabalhos de auditoria:

- a) Ofício de Formalização dos Trabalhos;
- b) Ordem de Serviço (OS);
- c) Reunião de Abertura dos Trabalhos;
- d) Solicitação de Informação (SI);
- e) Recomendação Técnica (RT)

É importante que os documentos e a sua forma de encaminhamento sigam as regras de comunicação oficial adotadas pela CGE, inclusive quanto à competência para a assinatura.

Também 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.

4.1.1 Ofício de Formalização dos Trabalhos

Tendo em vista o respeito e a colaboração que devem prevalecer na relação entre a CGE e a unidade auditada, é considerada uma boa prática encaminhar documento formal à alta administração da unidade auditada informando-a sobre as diretrizes do trabalho que será realizado, assim que essas diretrizes forem definidas. Cabe ao supervisor dos trabalhos 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.

4.1.2 Ordem de Serviço

Ordem de Serviço (OS) é o documento que credencia os auditores para a realização dos trabalhos junto aos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, permitindo livre acesso a todas as dependências e a quaisquer documentos e informações necessárias para realização dos trabalhos, nos termos do disposto no art. 8º, da Lei Complementar nº 295, de 28 de dezembro de 2007.

A Ordem de Serviço deve apresentar a equipe designada para a realização da auditoria, indicando o responsável pela sua supervisão e informar o período total de realização do trabalho, o seu objetivo e o escopo e previsão legal e/ou normativa para a realização do trabalho.

4.1.3 Reunião de Abertura dos Trabalhos

A reunião de abertura dos trabalhos tem por finalidade comunicar aos representantes da unidade auditada que o trabalho de auditoria foi iniciado, bem como apresentar as principais informações acerca de sua execução.

A reunião deve contar sempre que possível, com a participação do dirigente máximo da unidade auditada.

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

- a) Comunicação do tipo de auditoria e do objetivo geral do trabalho;
- b) Apresentação do cronograma, incluindo os prazos previstos para trabalho de campo, relatoria e datas prováveis das reuniões com a unidade auditada;
- c) Apresentação da equipe de auditoria;
- d) Identificação de representante da unidade auditada que possa atuar como interlocutor da equipe de auditoria;
- e) Definição de 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 de auditoria, se o auditado não tiver familiaridade com esse processo;
- h) Indicação da forma de comunicação dos resultados;
- i) Indicação das responsabilidades do auditado;
- j) Exposição, por parte dos representantes da unidade auditada, caso queiram, de possíveis sugestões para o escopo da auditoria ou de quaisquer preocupações ou dúvidas sobre o trabalho.

Além disso, na reunião de abertura, a equipe deve informar da necessidade de adoção, por parte da unidade auditada, das seguintes medidas:

- a) Disponibilização de recursos e/ou apoio logístico adequado, tais como sala reservada e segura, computadores e acesso à internet, quando necessários;
- b) Disponibilização de senhas de acesso aos sistemas corporativos da unidade auditada;
- c) Designação de um interlocutor que possua conhecimento das subunidades da unidade auditada.

A reunião de abertura poderá ser dispensada em caso de auditorias sigilosas ou quando houver indisposição da gestão para com a equipe de auditoria.

4.1.4 Solicitação de Informações (SI)

A Solicitação de Informação é o documento utilizado pela equipe de auditoria para solicitar à unidade auditada a apresentação de documentos, informações e esclarecimentos. Pode ser emitido antes, durante e depois do desenvolvimento dos trabalhos de campo.

A Solicitação de Informação (SI) deve ser enviada ao Gestor da Unidade Setorial de Controle Interno – UNISECI, que a direcionará a unidade responsável por apresentar a informação solicitada.

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 SI 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 SI, 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 SI emitida para prestar esclarecimentos sobre o seu conteúdo.

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

- a. Reiterar a Solicitação de Informação e estabelecer um novo prazo para seu atendimento;
- b. Solicitar que o supervisor ou o controlador atue na sensibilização dos representantes da unidade auditada, especialmente nos casos de atraso no atendimento que possam prejudicar o desenvolvimento dos trabalhos.

Todos os documentos, informações e esclarecimentos encaminhados pela unidade auditada e que sejam relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados do trabalho de auditoria devem compor os papéis de trabalho da auditoria, conforme especificado na seção 4.7 Papéis de Trabalho deste Manual.

4.1.5 Recomendação Técnica (RT)

A Recomendação Técnica 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. Por se tratar de um Produto de Auditoria independente, mas relacionado ao Relatório ou Parecer de Auditoria emitido ao final da execução da OS, o auditor deve fazer menção à existência da RT no produto conclusivo do trabalho, além de proceder à juntada quando da organização dos papéis de trabalho;
- 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 Recomendação seja destinada ao dirigente máximo da unidade auditada. Já na situação descrita no item "b", a comunicação poderá ser encaminhada à autoridade da área que tem a competência para solucionar a falha apontada.

As situações apresentadas na Recomendação Técnica devem observar os requisitos especificados na seção 4.3 Achados de Auditoria e conter recomendação para prevenir/corrigir a falha evidenciada.

A Recomendação Técnica deve conter prazo para atendimento da recomendação, o qual pode ser definido em comum acordo com a unidade auditada.

4.2 Procedimentos e Técnicas de Auditoria

Durante os trabalhos de campo, a equipe obtém grande quantidade de dados, que devem ser organizados, separados e analisados. Serão selecionados aqueles que evidenciam os achados da auditoria e, portanto, ajudam a responder às suas questões. As outras informações devem ser descartadas, para não desviar a auditoria de seu foco e para não retardar a análise dos dados relevantes. Importante destacar que a organização dos papéis já durante a coleta pode contribuir para uma maior agilidade durante a fase de produção do relatório.

O estágio final da análise de dados consiste em combinar os resultados obtidos de diferentes fontes. Não há método geral para fazer isto, mas é fundamental que o auditor trabalhe de forma cuidadosa e sistemática na interpretação dos dados e informações coletados. Para essa atividade, é necessário analisar argumentos e afirmações, consultar especialistas e fazer comparações. Também é vital que o auditor adote abordagem crítica e mantenha objetividade com relação às informações disponíveis. Ao mesmo tempo, ele deve ser receptivo a diferentes argumentos e pontos de vista (ISSAI 3000/4.2 e 4.5, 2004).

4.2.1 Procedimentos de Auditoria

Os procedimentos de auditoria consistem em um conjunto de tarefas executadas pela equipe de auditoria que permitem a formação de opinião fundamentada sobre o assunto auditado. Os procedimentos devem observar os seguintes aspectos:

- a) Ser elaborados especificamente para atender a uma ou mais questões de auditoria;
- b) Ser expressos de forma lógica e ordenada;
- c) Especificar como os testes devem ser executados, identificando o documento, o registro administrativo ou financeiro, a função ou o controle a ser examinado (procedimento preparatório); e
- d) Indicar a extensão planejada.

Os testes que caracterizam os procedimentos de auditoria são classificados em duas espécies:

- a) **Testes de observância:** são aqueles destinados a obter razoável segurança de que os controles internos estão funcionando adequadamente; também conhecido como testes de aderência ou de conformidade; e
- b) **Testes substantivos:** são os exames que visam à obtenção de evidências quanto à suficiência, exatidão e validação dos dados produzidos pelos sistemas administrativos.

4.2.2 Técnicas de Auditoria

Técnicas de Auditoria são um conjunto de processos e ferramentas utilizadas pela equipe de auditoria para a obtenção de evidências, as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para a conclusão dos trabalhos. Algumas dessas técnicas são descritas a seguir.

- a) **Exame (inspeção) físico:** exame usado para testar a efetividade dos controles internos administrativos, particularmente daqueles relativos à segurança de quantidades físicas ou qualidade de bens tangíveis. Por exemplo: contagem de estoques, constatação da existência de determinada obra, medição de obra. A inspeção consiste na verificação de registros, de documentos ou de ativos, que proporcionará ao auditor interno governamental 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, pois 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. Recomenda-se utilizar um roteiro de verificação quando da aplicação desta técnica, sendo que tal documento auxiliar deve ser elaborado na fase de planejamento dos trabalhos e ser devidamente juntado ao papéis de trabalho da auditoria, por ser uma evidência. Além disso, quando possível, recomenda-se fotografar o objeto examinado;
- b) **Observação das Atividades e Condições:** é a verificação das atividades que exigem a aplicação de testes flagrantes, com a finalidade de revelar erros, problemas ou deficiências que de outra forma seriam de difícil constatação. A observação não deve ser confundida com a inspeção física. O auditor pode, por exemplo, observar o funcionamento do processo de realização de perícia de servidores para concessão de licença saúde. Nesse caso, estará realizando uma observação, cujo objeto são pessoas, procedimentos e processos. O auditor também pode, entretanto, examinar o ambiente de realização da perícia, para fazer sua própria avaliação da condição em que ele se encontra: temperatura, espaço, estrutura física, disponibilização de equipamentos necessários. Neste caso, estará realizando uma inspeção. Os elementos da observação são: a) identificação da atividade específica a ser observada; b) observação da sua execução; c) comparação do comportamento observado com os padrões; e d) avaliação e conclusão. Essa técnica requer do auditor: a) capacidade de julgamento e de constatação visual; b) conhecimento especializado; e c) habilidade para perceber eventuais comportamentos e procedimentos destoantes do padrão de execução;

c) **Confirmação externa (ou de terceiros) ou Circularização:** confirmação junto a fontes externas à unidade/entidade, da fidedignidade das informações obtidas internamente. Uma forma de se realizar a confirmação, consiste na circularização das informações com a finalidade de obter confirmações em fonte diversa da fonte original dos dados. Compreende a obtenção de declaração formal e isenta de pessoa independente e estranha ao órgão ou entidade objeto de auditoria (órgãos fiscalizadores, fornecedores ou contratantes que possam ter adquirido o mesmo produto ou serviço relacionado ao objeto auditado). 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 (impresa, eletrônica ou em outra mídia). A depender das circunstâncias, pode ser mais confiável do que a evidência gerada internamente auditado, haja vista provir de fonte independente. O pedido de confirmação é feito pela equipe de auditoria ao titular da unidade auditada, o qual solicita ao destinatário, em papel timbrado, a remessa dos dados para os auditores. O pedido de confirmação pode ser positivo ou negativo:

- Negativo, quando a falta de resposta é tida como confirmação. Este procedimento é pouco usado em função do risco envolvido.
- Positivo, quando é necessária resposta da pessoa de quem se quer obter confirmação formal, sendo o mais utilizado. Esse pode ser: (i) branco: quando não constam valores, e (ii) preto: quando solicitada a confirmação de saldos e valores em determinada data.

d) **Análise documental:** compreende o exame de processos, atos formalizados e documentos avulsos. Ao utilizar essa técnica, a equipe de auditoria buscará a comprovação das transações que, por exigências legais, comerciais ou de controle, são evidenciadas por documentos, a exemplo de 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. Quem procede ao exame dos documentos originais deve atentar para:

- Autenticidade: comprovação de que o documento é autêntico e, portanto, merece fé;
- Normalidade: constatação de que o documento se refere a ato compatível com a atividade do órgão ou entidade;
- Aprovação: verificação se o documento foi assinado ou aprovado por servidor competente; e
- Registro: verificação se o registro da ação da qual resultou o documento foi feito de modo adequado e lançado contabilmente, quando for o caso.

- e) **Revisão analítica:** são análises de dados, em busca da geração de informações úteis ao objetivo da auditoria, das demonstrações contábeis e de outros relatórios financeiros ou não, mas que, em geral, foram extraídos de sistemas governamentais, como SISREG, DATASUS, SISFLORA, SEAP, FIPLAN, dentre outros. De posse dos dados, o auditor, por meio de comparações simples, de aplicação de técnicas estatísticas plausíveis, de exames de flutuações horizontais ou verticais e/ou da utilização de índices de análise de balanços (se for o caso), executa uma análise em busca de distorções e/ou correlações entre variáveis. Os procedimentos de revisão analítica podem incluir, ainda, as relações entre dados obtidos e o padrão previsto, segundo um levantamento histórico daquele objeto ou em comparação à outra unidade ou objeto similar.
- f) **Exame da escrituração:** constatação da veracidade das informações registradas nos sistemas corporativos. Por exemplo: verificação de despesas de viagens, conciliação de saldos em contas bancárias, registro da despesa no Sistema de Contabilidade e Execução Orçamentária – FINCON;
- g) **Conferência de cálculos:** envolve a revisão das memórias de cálculos ou a confirmação de valores do cotejamento de elementos numéricos correlacionados, de modo a constatar a adequação dos cálculos realizados, ou seja, a verificação se as operações matemáticas estão corretas. Por exemplo: cálculo de juros, cálculo de proventos de aposentadoria, cálculo do preço total de etapa de obra com base em preço unitário;
- h) **Entrevista:** investigação por meio de perguntas e respostas. Devem-se evitar questionamentos desnecessários. É recomendável que o auditor busque previamente informações sobre o objeto/órgão auditado. O uso de entrevistas junto ao pessoal da unidade auditada, para obtenção de dados e informações 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, mas embora 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: (i) 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; (ii) semiestruturada: realizada mediante um roteiro previamente estabelecido; normalmente traz perguntas fechadas e algumas abertas; e (iii) 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: (i) obter o conhecimento sobre a unidade auditada, sobre a área a ser examinada e também sobre a técnica a ser utilizada; (ii) listar as informações

a serem obtidas; (iii) construir um roteiro de entrevista com questões objetivas organizadas por ordem de importância; (iv) selecionar o entrevistado (é interessante levantar informações sobre o entrevistado e a relação que ele tem com o assunto); (v) definir o número de entrevistados, se for mais de um; e (vi) marcar a hora e o local da entrevista com antecedência.

O resultado da entrevista pode ser influenciado por fatores relacionados à qualidade pessoal e profissional do auditor, dessa forma é preciso que o entrevistador: (i) seja educado, prestativo, discreto e objetivo; (ii) 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; (iii) esteja atento a informações que possam ser subentendidas; (iv) 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; (v) 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: (i) caso pretenda que a entrevista seja gravada, perguntar ao entrevistado se ele concorda com a gravação antes de iniciar a entrevista; (ii) 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; (iii) buscar local adequado em que não haja interrupções, barulhos, distrações; (iv) explicar o objetivo da entrevista; e (v) 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, não de fonte independente.

- i) **Exame dos registros auxiliares:** técnica por meio da qual se verifica a fidedignidade dos registros principais por meio do exame dos registros auxiliares que são suporte àqueles. Por exemplo: exame de o registro auxiliar de estoques ou dos registros de tombamento de bens patrimoniais;
- j) **Correlação das informações obtidas:** constatação do relacionamento harmônico das informações obtidas. Cotejamento de informações obtidas de fontes

independentes, autônomas e distintas. Essa técnica procura a consistência mútua entre diferentes amostras de evidência;

- k) **Amostragem:** processo de coleta de informação sobre o todo (universo) mediante exame de parte (amostra representativa) definida de forma imparcial e aleatória; e
- l) **Corte das operações (cut-off):** representa a “fotografia” do momento chave de um processo, o corte interruptivo das operações ou transações para apurar, de forma seccionada, a dinâmica de um procedimento. Representa a “fotografia” do momento chave de um processo.

4.2.3 Procedimentos Analíticos

Os procedimentos analíticos propiciam ao auditor um meio eficiente e efetivo de fazer uma avaliação da informação recolhida numa auditoria. A avaliação resulta da comparação dessa informação com parâmetros esperados pelo auditor. Os procedimentos analíticos são úteis, por exemplo, na identificação de:

- a) Diferenças não esperadas;
- b) Ausência de diferenças quando esperadas;
- c) Erros potenciais;
- d) Improriedades potenciais ou atos não aderentes aos normativos internos; e
- e) Outras transações/fatos não recorrentes ou não usuais.

Os procedimentos analíticos adotados pelo auditor podem incluir:

- a) Comparação de informações do período corrente com outras similares de períodos anteriores;
- b) Comparação de informações do período corrente com orçamentos ou previsões;
- c) Estudo de relações entre informações financeiras e não financeiras (por exemplo, custos com pessoal com alterações no número médio de servidores/empregados);
- d) Comparação entre informações similares de unidades organizacionais; e
- e) Comparação de informações com outras de segmentos econômicos nos quais a entidade opera.

Os procedimentos analíticos auxiliam na identificação de condições que possam necessitar de testes complementares. Os auditores devem considerar as seguintes circunstâncias para avaliar em que medida utilizarão os procedimentos analíticos de auditoria:

- a) A importância da área a ser examinada;

- b) A adequação dos controles internos administrativos;
- c) A disponibilidade e a confiança das informações financeiras e não financeiras;
- d) Se a precisão do resultado dos procedimentos analíticos atende aos objetivos previstos; e
- e) A extensão de outros procedimentos de trabalhos de auditoria já realizados.

4.3 Achados de Auditoria

Achado é a discrepância entre a situação existente e o critério. Achados são situações verificadas pelo auditor durante o trabalho de campo que serão usadas para responder às questões de auditoria. Quando o critério é comparado com a situação existente e, desse cotejamento, é identificada uma divergência entre o que é e o que deveria ser, surge o achado de auditoria. O achado contém os seguintes atributos:

- a) Critério (o que deveria ser);
- b) Condição (o que é);
- c) Causa (razão do desvio com relação ao critério);
- d) Efeito (consequência da situação encontrada).

O achado de auditoria é a descoberta feita pelo auditor que caracteriza, como regra geral, impropriedades e irregularidades praticadas pelos agentes da unidade auditada. Verifica-se que há uma sequência para o achado se confirmar:

4.3.1 Classificação dos Achados

Os Achados podem ser classificados de acordo com o impacto que representam no objeto auditado:

- a) Achado grave** é uma situação que representa impacto significativo no desempenho do objeto (programa, atividade, processo, unidade), envolvendo: (i) ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, que tenham potencialidade para causar prejuízo ao erário ou configurem grave desvio relativamente aos princípios da Administração Pública ou (ii) danos ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico, desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

- b) **Achado de gravidade média** é uma situação que, embora represente impacto no desempenho do objeto (programa, atividade, processo, unidade), não se enquadra nas ocorrências de achado grave. Em geral, decorre de atos ou de omissões em desacordo com os parâmetros de legalidade, eficiência, economicidade, efetividade ou qualidade, resultantes de fragilidades operacionais, nos normativos internos ou de insuficiência de informações gerenciais.
- c) **Achado formal:** é um erro pontual e que pela baixa materialidade e relevância não gera desdobramento que impacte a gestão da unidade auditada ou programa/ação governamental. Têm normalmente origem no descumprimento de normativos, em consequência de atos involuntários ou omissões.

4.4 Evidências de Auditoria

Evidências são informações, documentos, testemunhos, análises obtidos durante a auditoria e usados para fundamentar os achados. O conjunto de achados irá respaldar as conclusões do trabalho. A equipe deve esforçar-se para obter evidências de diferentes fontes e de diversas naturezas, porque isso fortalecerá as conclusões do trabalho.

A equipe deve determinar a quantidade e o tipo de evidências necessárias para atender aos objetivos e ao programa de auditoria, de forma adequada. Para isso, é necessário que as evidências tenham alguns atributos. São eles:

- a) **Validade** - a evidência deve ser legítima, ou seja, baseada em informações precisas e confiáveis;
- b) **Confiabilidade** - garantia de que serão obtidos os mesmos resultados se a auditoria for repetida. Para obter evidências confiáveis, é importante considerar que: é conveniente usar diferentes fontes; é interessante usar diferentes abordagens; fontes externas, em geral, são mais confiáveis que internas; evidências documentais são mais confiáveis que orais; evidências obtidas por observação direta ou análise são mais confiáveis que aquelas obtidas indiretamente;
- c) **Relevância** - a evidência é relevante se for relacionada, de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos da auditoria;
- d) **Suficiência** - a quantidade e qualidade das evidências obtidas devem persuadir o leitor de que os achados, conclusões, recomendações e determinações da auditoria estão bem fundamentados. É importante lembrar que a quantidade de evidências não substitui a falta dos outros atributos (validade, confiabilidade, relevância). Quanto

maior a materialidade do objeto auditado, o risco de auditoria e o grau de sensibilidade do auditado a determinado assunto, maior será a necessidade de evidências mais robustas. A existência de auditorias anteriores também indica essa necessidade.

As evidências podem ser classificadas em quatro tipos:

- a) **Física** - observação de pessoas, locais ou eventos. Pode ser obtida por meio de fotografias, vídeos, mapas. Evidências físicas costumam causar grande impacto. A fotografia de uma situação insalubre ou insegura, por exemplo, pode ser mais convincente que uma longa descrição;
- b) **Documental** - é o tipo mais comum de evidência. Pode estar disponível em meio físico ou eletrônico. É obtida de informações já existentes, tais como ofícios, memorandos, correspondências, contratos, extratos, relatórios. É necessário avaliar a confiabilidade e a relevância dessas informações com relação aos objetivos da auditoria;
- c) **Testemunhal** - obtida por meio de entrevistas, grupos focais, questionários. Para que a informação testemunhal possa ser considerada evidência, e não apenas contextualização, é preciso corroborá-la, por meio de confirmação por escrito do entrevistado ou existência de múltiplas fontes que confirmem os fatos;
- d) **Analítica** - obtida por meio de análises, comparações e interpretações de dados e informações já existentes. Este trabalho pode envolver análise de taxas, padrões e tendências, normalmente por meio de processamento computacional. É o tipo de evidência mais difícil de obter.

A equipe de auditoria deve avaliar se a falta de evidências apropriadas e suficientes deve-se à falha na estratégia metodológica ou a deficiências do objeto de auditoria, a exemplo de falhas dos controles internos ou problemas operacionais e estruturais. No primeiro caso, pode ser necessário modificar a estratégia metodológica ou revisar o objetivo da auditoria e seu escopo. No segundo caso, os problemas identificados são achados de auditoria.

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

- a) Baseadas em apenas uma fonte;
- b) Testemunhais não corroboradas por documento ou observação;
- c) Cujo custo de obtenção não atende a critérios de custo-benefício;
- d) Provenientes apenas do gestor ou da equipe auditada;
- e) Cuja única fonte é parcial com relação ao resultado do trabalho;

- f) Obtidas de amostras não-representativas;
- g) Relacionadas à ocorrência isolada;
- h) Conflitantes.

Existem algumas técnicas que podem contribuir para a obtenção de evidências mais robustas. Uma delas é a circularização, que consiste na confirmação, junto a terceiros, de fatos e informações apresentados pelo auditado. Outra é a triangulação, que é o uso de diferentes métodos de pesquisa e de coleta de dados para estudar o mesmo assunto, com o objetivo de fortalecer as conclusões.

4.5 Matriz de Achados

Os achados identificados durante a execução da auditoria, bem como as propostas de conclusões, recomendações e determinações, são registradas na Matriz de Achados.

A Matriz de Achados é instrumento útil para subsidiar e nortear a elaboração do Relatório de Auditoria, porque permite reunir, de forma estruturada, os principais elementos que constituirão os capítulos centrais do relatório. A matriz propicia compreensão homogênea dos achados e seus elementos constitutivos pelos integrantes da equipe de auditoria e demais interessados.

O preenchimento da matriz de achados deve ser iniciado durante os trabalhos de campo, à medida que os achados são constatados. Os esclarecimentos que se fizerem necessários devem ser colhidos ainda em campo, para evitar mal-entendido e eventuais novas solicitações de informações, com o consequente desperdício de esforços.

A Matriz de Achados se configura em instrumento fundamental na comunicação entre a equipe de auditoria, que executa os trabalhos, e a revisão, pois por meio da análise da referida matriz, o revisor pode acompanhar o desenvolvimento dos trabalhos, identificando necessidades de orientação e/ou de intervenções tempestivamente.

4.6 Matriz de Responsabilização

Da realização da auditoria, do tipo conformidade ou operacional, no caso da equipe considerar que a situação encontrada seja avaliada como irregularidade, os responsáveis pela conduta, a qual contribuiu significativamente para o resultado ilícito ou grave, devem ser devidamente identificados, por meio da Matriz de Responsabilização, anexa ao relatório.

Neste apêndice, devem constar, em relação ao possível responsável pela conduta: nome, CPF ou matrícula, cargo e/ou função, período efetivo de exercício no cargo que permita

associar a data de ocorrência dos fatos ao exercício das funções pelo indivíduo, seja como substituto, seja como titular.

O auditor deve ter em mente que a Matriz de Responsabilização serve de subsídio para que a Secretaria Adjunta de Corregedoria Geral realize o juízo de admissibilidade do processo correicional, procedendo à avaliação de culpabilidade e da punibilidade (circunstâncias atenuantes ou agravantes).

4.7 Papéis de Trabalho

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 internos governamentais 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) Facilitar revisões por parte de terceiros.

Os papéis de trabalho devem ser armazenados durante o tempo necessário para satisfazer as exigências legais e administrativas. Deve-se garantir a segurança, integridade, acessibilidade e recuperabilidade das informações, seja em papel, meio eletrônico ou outras mídias.

É recomendável que a documentação inclua um sistema de referências cruzadas entre o Relatório de Auditoria e os papéis de trabalho, ou seja, ao detalhar o achado no relatório, o

auditor deve fazer menção ao papel de trabalho que suporta a referida evidência. Por exemplo: “Por meio da análise do contrato (fl. 02 do processo nº 1234)” O auditor precisa adotar procedimentos adequados para manter a confidencialidade e a guarda segura dos papéis de trabalho. O auditor também precisa reter os papéis de trabalho por um período suficiente para atender às necessidades legais, regulatórias, administrativas e profissionais para retenção de documentos e para realizar as atividades de monitoramento da auditoria. (ISSAI 3100).

4.7.1 Organização de Papéis de Trabalho na CGE

A organização dos papéis de trabalho deve acompanhar a cronologia dos acontecimentos e no(s) volume(s) de processo referente à auditoria realizada devem constar todos os documentos relacionados ao trabalho, de forma que o processo relacionado à execução da ordem de serviço conte toda a história do procedimento realizado. Assim, deve-se:

- a) Abrir processo com protocolo específico por Ordem de Serviço, sendo que, em caso de vários objetos em uma mesma OS, recomenda-se a abertura de um volume por objeto e, após a conclusão dos trabalhos, que se proceda a apensação dos volumes para que tramitem e sejam arquivados conjuntamente;
- b) Fazer a juntada da Ordem de Serviço e, em caso, de já haver processo aberto que originou a demanda, anexar CD ou DVD com cópia do processo, mediante elaboração de Despacho assinado;
- c) Fazer a juntada das Matrizes de Achados;
- d) Fazer a juntada da Ata de Reunião de Abertura, se houver, de todas as Solicitações de Informação e correspondências eletrônicas trocadas entre equipe auditada e auditado e via(s) assinada(s) da(s) Recomendação(ões) Técnica(s) emitida(s), se houver;
- e) Fazer a juntada do Sumário de Evidências, que deve elencá-las por Achado, tal como no Produto de Auditoria;

Exemplo de Sumário de Evidências

<p>Achado 1 – Direcionamento na licitação (1) Edital do processo licitatório (2) Cópia da Ata de julgamento (3) Cópia do Indeferimento de recurso de licitante</p>

- f) Fazer a juntada das evidências na ordem que foram citadas no Sumário, sendo que, em caso de planilhas de cálculos e de outros de tipos de evidências que, pela sua natureza, não possam ser analisadas em meio impresso, a equipe de auditoria deve anexar arquivo em mídia digital (CD ou DVD), mediante Despacho assinado. Além

disso, destaca-se que, em caso de cópia de folhas de processo original, o auditor responsável pela coleta da evidência deve carimbar a cópia com “confere com o original” e lançar sua rubrica. Sempre que as evidências forem retiradas de mais de um processo administrativo, a equipe de auditoria deve tirar cópia da capa do processo e da(s) referida(s) folha(s) que é evidência, para que fique registrado a que protocolo processual pertence a(s) folha(s) avulsa(s);

- g) Fazer a juntada de uma via assinada do Produto de Auditoria e da Matriz de Responsabilidade;
- h) Encerrar o processo e todos os volumes, se houve mais de um, com termo assinado.
- i) O(s) volume(s) deve(m) ser enviados para o arquivamento após a homologação do Produto de Auditoria.

5. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

A CGE 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.

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

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

5.1 Estrutura e Conteúdo dos Relatórios

O relatório, em sua essência, é a comunicação sobre os achados de auditoria, a emissão de uma opinião qualificada sobre desempenho e a articulação de argumentos a favor da adoção de certas medidas visando melhorar o desempenho. Esses achados e argumentos serão desenvolvidos nos capítulos principais do relatório.

O principal instrumento de apoio à elaboração do relatório de auditoria é a matriz de achados. A matriz é a representação sintética dos resultados da auditoria, que serão desenvolvidos no relatório. Daí a importância da discussão da matriz entre os integrantes da equipe, com os gestores e demais atores relevantes, antes de se iniciar a redação do texto.

O texto deve ser dividido em capítulos, e estes, em subtítulos. Seção é o nome genérico de qualquer uma das partes em que se divide o texto de um documento (ABNT, 2003). Os parágrafos do texto devem ser numerados sequencialmente, a partir da introdução, sem desdobramento por número de capítulo. A numeração dos subtítulos é constituída pelo número do capítulo a que pertence, seguido de ponto e do número que lhe foi atribuído na seqüência do assunto (ABNT, 2003).

O conteúdo mínimo recomendado de um relatório de auditoria inclui:

- a) o objeto da auditoria;
- b) o(s) objetivo(s) e/ou as questões de auditoria;
- c) os critérios de auditoria e as suas fontes;
- d) os métodos específicos de auditoria para coleta e análise de dados aplicados;
- e) o período de tempo abrangido;
- f) as fontes de dados;
- g) as limitações dos dados utilizados;
- h) os achados de auditoria;
- i) as conclusões e, caso haja alguma, as recomendações.

Nesse sentido, são componentes, não exaustivos, de um Relatório de Auditoria, as seguintes seções:

- a) Introdução;
- b) Contextualização;
- c) Desenvolvimento;
- d) Conclusão.

5.1.1 Introdução

Introdução: fornece informações básicas sobre a Ordem de Serviço a qual o relatório faz referência, a entidade auditada, a atividade ou o processo auditado, o tipo de auditoria realizada, riscos específicos e subsistemas avaliados. O objetivo, o escopo, o histórico e a metodologia, por constituírem partes que dizem respeito ao relatório como um todo e que são necessárias para a compreensão de como o trabalho foi realizado, devem ser registrados na introdução do relatório.

Na Introdução, destaca-se que: (i) o parágrafo destinado a detalhar o Objetivo descreve o que a auditoria buscou realizar. Normalmente são traduzidos por verbos no infinitivo. Exemplo: avaliar, determinar e (ii) o parágrafo que aborda o Escopo da auditoria deve discorrer sobre os limites da auditoria, ou seja, descrever o que foi incluído na auditoria e, se relevante para o entendimento, o que foi excluído, sendo que neste caso, é importante explicar os motivos da exclusão.

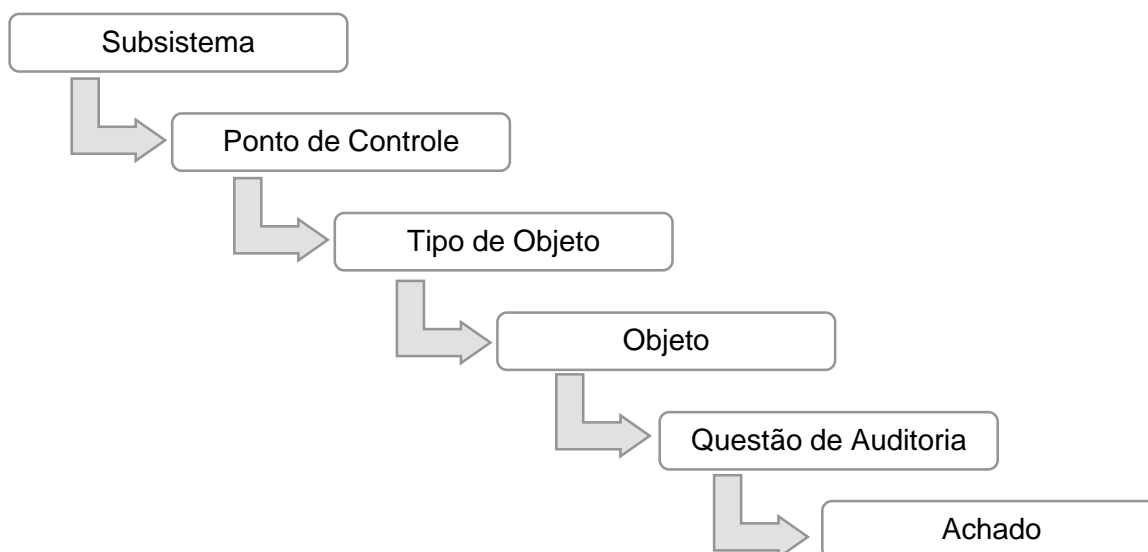
5.1.2 Contextualização

A seção relacionada a contextualização do órgão e/ou objeto nem sempre irá constar nos relatórios de auditoria. Ocorre que, principalmente nas Auditorias Operacionais e de Avaliação de Controles, é importante situar o leitor sobre o contexto do órgão e/ou objeto auditado. Uma fundamentação teórica longa, ou seja, que vai além dos critérios utilizados no desenvolvimento dos achados, por exemplo, deve ser inserida nesta seção. Tome-se como exemplo uma Auditoria Operacional em um Fundo Estadual de Saúde (FES/MT), dada a complexidade do funcionamento do Sistema Único de Saúde (SUS), é necessária uma abordagem inicial no relatório explicitando, ainda que minimamente, o funcionamento de um fundo, como ocorre o custeio da saúde, o papel dos entes federativos nos repasses, as legislações envolvidas, entre outros. Verifica-se que essa contextualização não se insere na introdução, que é destinada a discorrer em linhas gerais sobre a produção do relatório em si.

5.1.3 Desenvolvimento (Achados)

Nesta seção, são informados os achados de auditoria, ou seja, os registros que respondem aos objetivos do trabalho, às questões de auditoria. São compostos por: condição, critério, causa e efeito. Podem ser fundamentados com exemplos, dados, análises, tabelas ou gráficos relevantes. Ao compor o achado, a equipe deve dar destaque ao que é mais importante, portanto, o que é principal deve ser incluído no início do texto. Os achados devem ser apresentados de forma organizada, de acordo com um critério preestabelecido como ordem cronológica, relevância, tema, causa, efeito ou risco. Nesta seção devem constar também as recomendações.

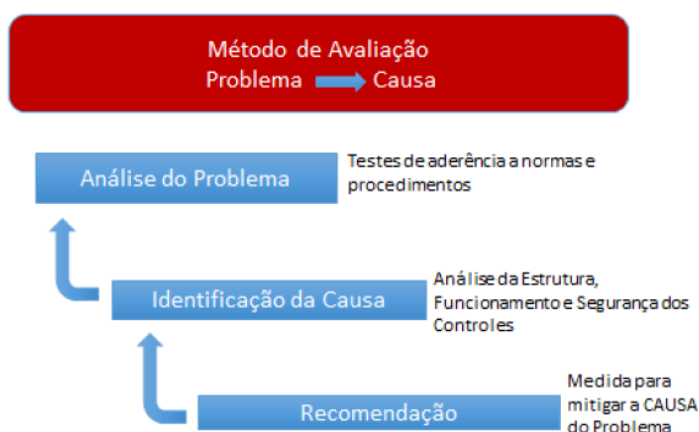
Ao elaborar esta seção, o Auditor deve adotar, em algum nível, a hierarquia de processos adotada por esta Controladoria, conforme imagem abaixo.



O desdobramento desta seção em subseções, conforme hierarquia de processos acima indicada, não exige a adoção linear dos níveis existentes. Por exemplo, poderá ser adotado como seção o nível de “Subsistema” e como subseção o nível de “Objeto”, ou como seção o nível “Ponto de Controle” e como subseção o nível de “Achado”.

5.1.3.1 Método de Trabalho

Na execução dos relatórios de auditoria, a CGE adotou o método Análise Problema → Causa, conforme demonstrado no diagrama abaixo:



Por este método, busca-se inicialmente realizar análise dos problemas relacionados a cada Ponto de Controle (processos, subprocessos, atividades), através de testes de aderência a normas e procedimentos. Em seguida, procura-se identificar as fontes das causas dos problemas, a partir da avaliação da Estrutura, Funcionamento e Segurança dos Controles Internos. Por fim, são apresentadas as recomendações com a propositura, de maneira factível, de possíveis soluções, no intuito de combater e mitigar a causa do problema.

Na aplicação dos procedimentos de auditoria, o Auditor deverá observar como método a análise de problema - causa - recomendação, devendo cumprir as seguintes etapas:

1ª Etapa - Analisar os problemas por meio da aplicação de testes de aderência às normas e aos procedimentos em relação a cada ponto de controle, mediante seleção de amostra, não necessitando especificar no relatório os processos analisados.

2ª Etapa – Identificar as causas dos problemas detectados, analisando os seguintes aspectos: estrutura, funcionamento e segurança dos controles, por meio de aplicação de procedimentos de observação, aplicação de *checklist* e questionários, a fim de reconhecer as fontes que provocam a vulnerabilidade dos controles. Alguns tipos de auditoria (como as especiais, por exemplo) podem dispensar esta etapa.

3ª Etapa - Elaborar as recomendações com a propositura, de maneira factível, de possíveis soluções, indicando “o que” deve ser feito no intuito de combater a causa do problema.

5.1.3.2 Análise do Problema

Nesta etapa deve ser apresentado o resultado dos testes de aderência a normas e procedimentos.

Ao responder às questões acerca da aderência a normas e procedimentos o Auditor deve apresentar como resultado, o achado (problema detectado), a descrição da situação encontrada, o critério (fundamentação legal), o efeito (consequência da diferença constatada pela auditoria entre a situação encontrada e o critério), bem como as evidências coletadas para apoiar os achados e as conclusões do trabalho de auditoria.

5.1.3.2.1 Achado (Forma Sintética)

Achado é a discrepância entre a situação encontrada e o critério de auditoria. Os achados são fatos significativos, dignos de relato pelo Auditor, que serão usados para responder às questões de auditoria. Ele decorre da comparação da situação encontrada com o critério e deve ser devidamente comprovado por evidências juntadas ao relatório.

5.1.3.2.2 Situação Encontrada (Problema Identificado)

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

5.1.3.2.3 Critério (Fundamentação)

O critério indica o estado requerido ou desejado ou a expectativa em relação a uma situação objeto de auditoria. Reflete como deveria ser a gestão, provendo o contexto para compreensão dos achados e avaliação das evidências. Trata-se da legislação, dos regulamentos, das cláusulas contratuais, de convênios e de outros ajustes, das normas, da jurisprudência, do entendimento doutrinário ou ainda, dos referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas que o Auditor compara com a situação encontrada.

5.1.3.2.4 Evidências do Problema

A evidência consiste em elemento ou conjunto de elementos comprobatórios suficientes, adequados e pertinentes, obtidos por meio da aplicação das técnicas de auditoria. Respaldam as constatações e materializam-se em documentos, levantamentos, fotos, entrevistas etc.

5.1.3.2.5 Efeitos

Os efeitos de um achado são as consequências para o órgão/entidade, para o erário ou para a sociedade, resultantes da divergência entre a situação encontrada e o critério. Os efeitos podem ser reais, ou seja, aqueles efetivamente verificados, ou potenciais (riscos), aqueles que podem ou não se concretizar em decorrência do achado.

5.1.3.3 Identificação das Causas

Nesta etapa deve ser apresentado o resultado da análise da estrutura, funcionamento e segurança dos controles.

Ao responder às questões acerca da estrutura, funcionamento e segurança dos controles internos, o Auditor deve apresentar como resultado, a causa (vulnerabilidades que são a razão da diferença entre a situação encontrada e o critério), bem como, as evidências e análises para apoiar as conclusões sobre as causas raiz dos problemas detectados.

Em alguns tipos de auditoria, como por exemplo nas auditorias de caráter especial, esta etapa da metodologia de trabalho poderá ser suprimida.

5.1.3.3.1 Causa

Trata-se do registro da origem efetiva do(s) fato(s) identificado(s); consiste na circunstância que fez com que o fato ocorresse, que determinou o acontecimento descrito no achado.

Para se concluir qual é a causa do fato descrito, deve-se identificar qual o comportamento ou o fenômeno que, ao ser retirado do contexto (ou inserido, no caso de omissão) da falha apontada, evitaria que essa ocorresse. A identificação da causa é de fundamental importância para que a equipe possa posteriormente elaborar as recomendações que serão dirigidas ao órgão/entidade.

Abaixo é apresentado o quadro de fontes de causas e respectivas vulnerabilidades utilizadas por esta Controladoria.

Fontes das Causas	Vulnerabilidade
	1.1 Servidores em número insuficiente;

1. Pessoas	1.2 Servidores sem capacitação formal;
	1.3 Servidores com perfil inadequado;
	1.4 Servidores desmotivados;
2. Processos	2.1 Mal concebidos (exemplo: fluxo, desenho, etc.)
	2.2 Ausência de manuais ou instruções formalizadas
	2.3 Ausência de segregação de funções.
3. Estrutura Organizacional	3.1 Falta de clareza quanto às funções e responsabilidades;
	3.2 Deficiências nos fluxos de informação e comunicação;
	3.3 Centralização excessiva de responsabilidades
	3.4 Delegações exorbitantes;
4. Sistema Informatizados	4.1 Ausência de manuais de operação
	4.2 Ausência de integração com outros sistemas
	4.3 Inexistência de controles de acesso lógico/ <i>backup</i> ;
	4.4 Vulnerabilidade do banco de dados
5. Infraestrutura Física	5.1 Localização inadequada
	5.2 Instalações ou leiaute inadequados;
	5.3 Inexistência de controles de acesso físico
6. Infraestrutura Tecnológica	6.1 Equipamentos obsoletos
	6.2 Ausência ou insuficiência de investimentos em TI;
7. Externalidades	7.1 Eventos externos que podem impactar na avaliação dos controles.

As causas devem ser suportadas por evidência de causa, que consiste em elemento ou conjunto de elementos comprobatórios suficientes, adequados e pertinentes, obtidos por meio da aplicação das técnicas de auditoria e que servem para apoiar as conclusões sobre as causas raiz dos problemas detectados

5.1.3.4 Recomendações

Nesta etapa deve ser proposta a adoção de ações sobre a causa raiz do problema detectado. A recomendação cujo destinatário é a própria unidade auditada consiste na definição das providências que deverão ser adotadas pelo gestor para dirimir as falhas apontadas no relatório. Na sua elaboração, devem ser considerados os seguintes aspectos:

- a) As recomendações devem concentrar-se no propósito de eliminar, mitigar e/ou reduzir a(s) causa(s) identificada(s);
- b) As recomendações devem ser tempestivas, ou seja, sugeridas no momento propício para a sua implementação;
- c) Ao elaborar a recomendação, avalie: será possível monitorá-la? Quais pontos de verificação concretos permitirão concluir se ela foi ou não atendida?
- d) Não se deve recomendar o mero cumprimento de norma ou melhorias excessivamente genéricas;

Exemplos de recomendações excessivamente genéricas, que não devem ser utilizadas:

“Abstenha-se de realizar contratações sem licitar.”

“Cumprir a Lei 8.666 de 21 de junho de 1993 quando for contratar serviços de terceiros.”

- e) As recomendações devem ser iniciadas com o verbo no infinitivo.

Exemplo:

“Elaborar check-list que contemple os requisitos necessários para que a licitação seja considerada inexigível e disponibilizá-lo aos servidores da área envolvida com o assunto.

Além de recomendações destinadas à unidade auditada, o relatório pode apresentar proposta de encaminhamento a órgãos externos à esta Controladoria, em razão de necessidade de apuração criminal e/ou improbidade administrativa, tais como Ministério Público, Delegacia Fazendária, Tribunal de Contas do Estado, e/ou à Secretaria Adjunta de Corregedoria Geral, para que se proceda à apuração da responsabilidade administrativa.

5.1.4 Conclusão

A conclusão consiste na emissão da opinião final da equipe de auditoria sobre o objeto auditado. Na conclusão, podem ser apresentados os achados de auditoria de forma sintética, explicitando-se o vínculo entre eles e as questões de auditoria propostas e enfatizando os de maior gravidade. Em caso de identificação de prejuízo ao erário deve ser enfatizada tal situação na conclusão.

Atenção

Com o objetivo de possibilitar a importação do relatório de auditoria pelo módulo de monitoramento do SCI (Sistema de Controle Interno), cada problema, causa e recomendação deve ser lançado em uma análise específica.

5.2 Padrões de Elaboração

5.2.1 Requisitos do relatório

Ao registrar as análises o auditor deve estruturar o texto em parágrafos de forma clara, completa, concisa, construtiva, objetiva, precisa e tempestiva, com encadeamento coerente dos componentes do achado (situação encontrada, critério, evidência, causa e efeito), considerando em toda sua construção o ponto de vista do leitor (§4º do art. 9º da Portaria 20/2018/CGE).

- **Clareza** - o texto deve ser de fácil compreensão, devendo ser evitada a erudição, o preciosismo, o jargão, a ambiguidade e a utilização de expressões em outros idiomas;

- **Completeness** - toda informação e argumento necessários para satisfação dos objetivos da auditoria devem ser apresentados, permitindo uma correta compreensão dos fatos e situações relatadas;
- **Concisão** – o relatório não deve ser mais extenso do que o necessário para transmitir a mensagem e fundamentar as conclusões. A linguagem deve ser direta e sucinta;
- **Construtiva** – as comunicações construtivas são 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.
- **Objetividade** – o texto produzido deve ser imparcial, equilibrado e baseado no conhecimento e compreensão de fatos e condições. A comunicação deve ser justa e não enganosa, resguardando-se contra a tendência de exagerar ou superenfatizar deficiências ou qualidades;
- **Precisão** – as informações apresentadas devem ser precisas e corretamente registradas e devem ser suficientes para sustentar os achados, conclusões e propostas do relatório, buscando não deixar espaço para contra argumentações;
- **Tempestividade** – a informação deve ser emitida tempestivamente para que seja de maior utilidade aos leitores e destinatários e possa subsidiar órgãos auditados, bem como formuladores de políticas e demais atores interessados, no aperfeiçoamento de suas atividades.
- **Convicção** - achados e conclusões devem ser descritos com firmeza, demonstrando certeza da informação comunicada, evitando palavras ou expressões que denotem insegurança ou possam ensejar dúvidas ou imprecisões no entendimento;
- **Relevância** – o texto deve relatar informações que sejam importantes dentro do contexto e em face dos objetivos da auditoria. Fatos ou ocorrências que não contribuem para as conclusões e não resultem em propostas de encaminhamento não devem ser relatados;
- **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.

- **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. 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.

5.2.2 Formatação

Com a finalidade de realçar o caráter técnico dos relatórios produzidos pela CGE-MT e, ao mesmo tempo, facilitar a sua leitura, os seguintes padrões de formatação devem ser respeitados:

- a) No corpo do texto, deve ser usada a fonte Arial, justificada, estilo normal, tamanho 12, cor preta;
- b) As transcrições de leis e trechos de outros autores devem ser apresentadas sempre entre aspas, também em fonte Arial, estilo itálico, tamanho 12;
- c) O negrito deve estar restrito a seções, subseções, títulos, subtítulos e cabeçalho (primeira linha) de tabelas e quadros;
- d) Para se destacarem trechos do relatório, esses devem ser sublinhados. Deve-se evitar destacar trechos superiores a três linhas. Se o trecho não for de autoria da equipe, ao final da transcrição, deverá ser inserida a observação “Original sem grifo” entre parênteses. O destaque em trechos de autoria da equipe deve ser evitado ao máximo e, quando ocorrer, não deverá vir seguido da expressão entre parênteses;

Exemplo:

“Conforme estabelece a Lei 8.666, de 21 de junho de 1993, em seu Art. 14, ‘Nenhuma compra será feita sem a adequada caracterização de seu objeto e indicação dos recursos orçamentários para seu pagamento, sob pena de nulidade do ato e responsabilidade de quem lhe tiver dado causa’.” (Original sem grifo)

- e) Nas citações, as supressões devem ser indicadas por meio do símbolo [...]A legislação brasileira permite a utilização não autorizada de obras para fins de estudo, crítica ou polêmica, bem como para produzir prova administrativa, sem finalidades lucrativas, desde que seja observado o direito de citação (Lei nº 9.610/1998, art. 46). A Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT)

determina como uma informação colhida de outra fonte deve ser citada e como devem ser elaboradas as referências (ABNT 6023: 2002). Destaca-se algumas regras: (i) citação de até três linhas no corpo do texto do relatório deve vir entre aspas: "..."; (ii) citação com mais de três linhas deve ser destacada em outro parágrafo: recuo de 4 cm + espaçamento simples + tamanho da fonte menor; (iii); citação com expressões ou palavras entre aspas: "... '...' ..."; nome do autor incluído no texto: Segundo Castro (2008)...; (v) Nome do autor no final do texto: (CASTRO, 2008, p. 20) e (vi) Informação verbal (comunicações, entrevistas etc.): (Informação verbal) + Dados em nota de rodapé;

- f) Não devem ser utilizados textos coloridos ou com outros recursos estéticos que visem a criar situações de destaque além das mencionadas acima (itens "c" e "d");

5.2.3 Quadros e Tabelas

Quanto ao uso de quadros e tabelas, devem ser observadas, além das orientações acima, as seguintes:

- a) São chamadas de tabelas todas as estruturas divididas em linhas e colunas, cuja informação central seja constituída de dados numéricos, valores (por exemplo, soma de quantidades de alimentos disponíveis em armazém). São divididas em linhas na horizontal, mas as bordas laterais não devem ser fechadas;
- b) São considerados quadros todas as listas de dados divididas em linhas e colunas que não exponham cálculos (por exemplo, lista de unidades inspecionadas). Os quadros devem conter todas as linhas horizontais e verticais;
- c) As tabelas e quadros devem ser identificados com título em itálico, na parte superior;

Exemplo: Quadro – Veículos inspecionados em 01 de março de 2007.

- d) Nos quadros e tabelas, assim como na indicação da fonte dos dados, deve ser utilizada a fonte Times New Roman, estilo normal, tamanho 10;
- e) Os quadros e tabelas devem ter a largura do parágrafo e, nas exceções em que haja apenas duas colunas muito estreitas, essas estruturas devem ser justificadas à esquerda;
- f) A tabela que constar em mais de uma página deve obrigatoriamente conter a linha de títulos repetida em cada página para facilitar a identificação dos conteúdos das colunas;
- g) A fonte dos dados deve ser registrada na parte inferior dos quadros ou tabelas. Caso seja externa, ela deve ser mencionada de forma que possa ser verificada por um terceiro;

- Não é suficiente informar que a fonte dos dados é a unidade examinada; é necessário informar que a fonte é tabela fornecida pelo gestor e indicar o documento por meio do qual ele a disponibilizou;

Quando a fonte dos dados for um sistema, deve-se indicar o nome do sistema e a data em que a consulta foi realizada (FIPLAN, 13 de novembro de 2013);

5.2.4 Identificação de Pessoas Físicas e Jurídicas

Tendo em vista a possibilidade de publicação dos relatórios na internet e a necessidade de se evitar a exposição inadequada de pessoas físicas e jurídicas, os registros de pessoas devem ser efetuados com cautela, de acordo com as orientações seguintes:

- a) Como regra geral, a identificação de pessoas físicas e jurídicas somente deve ocorrer quando: essas tiverem contribuído para o fato apontado; a referência for absolutamente necessária para garantir a consistência dos achados e estiver rigorosamente fundamentada em evidências coletadas como papéis de trabalho;
- b) A identificação de pessoas físicas, conforme mencionada no item anterior, deverá ocorrer por meio da menção a número de Cadastro de Pessoa Física – CPF, a qual deve ser efetuada de forma descaracterizada, ou seja: mediante a ocultação dos três primeiros dígitos e dos dois dígitos verificadores, que devem ser substituídos por asteriscos (por exemplo, ***.999.999-**);
- c) Em regra, os agentes públicos envolvidos na aplicação dos recursos públicos deverão ser identificados por meio do cargo ou da função ocupada e do período de gestão;
- d) Os textos devem cuidar ao máximo de proteger as pessoas que se constituem em fontes de informação para o relatório (denunciante e entrevistados em geral). Assim sendo, os informadores não devem ter seus nomes citados. Com a mesma finalidade, a redação dos registros não deve conter detalhes que permitam a identificação do informador, ainda que de modo indireto, ou seja: nesse caso, não devem ser mencionados apelidos, local de moradia nem mesmo as iniciais dos nomes;
- e) Os nomes mencionados no campo “manifestação da unidade auditada” devem ser substituídos por suas iniciais; o seu registro completo deve ser efetuado em documento à parte, o qual deve ser arquivado como papel de trabalho;
- f) Nos registros dos relatórios da CGE, um mesmo indivíduo não pode ser identificado simultaneamente por meio das iniciais dos nomes e de CPF descaracterizado;

- g) Independente de serem citados no corpo do relatório, os números de CPF devem ser associados aos nomes dos gestores e dos agentes relacionados ao fato em documento arquivado como papel de trabalho, de maneira a facilitar, quando necessária, a sua remessa aos outros órgãos de defesa do Estado, como Polícia Civil e/ou Federal e Ministério Público;
- h) A citação de pessoas jurídicas, quando necessária, deve ser efetuada por meio da razão social e do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ. No caso de microempreendedores, a identificação deve ser realizada por meio do nome completo, incluindo a sigla ME, e do CPF descaracterizado. Nesse caso, é importante que a construção do texto deixe claro que a natureza da pessoa citada é jurídica;
- i) Quando for necessário citar os responsáveis, proprietários e/ou funcionários relacionados a pessoas jurídicas, a identificação será realizada pelo cargo ocupado e pelo CPF descaracterizado;
- j) Nos relatórios, em geral, e especialmente nos relatórios oriundos de demandas externas, não deve haver menção aos seguintes termos e expressões: “denúncia”, “denunciante”, “denúncia anônima”, “fato denunciado” e “anônima”;

5.3 Revisão do Relatório

A finalidade da atividade de revisão de relatórios é verificar se os registros ali efetuados estão consistentes do ponto de vista técnico, se atendem ao disposto nas normas e se estão de acordo com o padrão de qualidade definido pela CGE.

Ao encontrar desconformidades, o revisor deverá informá-las ao auditor responsável pela elaboração do relatório. Preferencialmente, quem deverá fazer as alterações solicitadas será o próprio auditor responsável pela elaboração do texto a ser alterado. Se isso não for possível, as alterações poderão ser realizadas pelo Superintendente ou por algum auditor por ele designado. As revisões de auditoria podem ser apenas orientações para que a equipe de auditoria proceda às adequações visando à melhoria ou intervenções, quando o próprio supervisor realiza alterações ou inserções visando à qualidade do trabalho.

O responsável pela revisão dos relatórios deve seguir as seguintes orientações:

- a) Verificar se o texto do relatório é dotado de clareza, correção, coerência, objetividade, ênfase, sobriedade e previsão e se está de acordo com a norma culta e com as demais referências citadas neste manual.
- b) Averiguar se os registros estão lastreados em papéis de trabalho, os quais devem ser suficientes para permitir que outros auditores possam chegar às mesmas

conclusões expressas no relatório e, se necessário, comprovar a veracidade das informações.

- c) Verificar se as conclusões estão suportadas por evidências devidamente comprovadas.
- d) Avaliar se há informações ou constatações que, devido à sua baixa relevância, não deveriam, mas estão compondo o relatório.
- e) Verificar se os conteúdos das tabelas podem ser visualizados na íntegra.
- f) Ao propor alterações, o revisor deve-se atentar para não confundir a finalidade de adequar o relatório ao padrão institucional com o desejo de adaptar a redação ao seu próprio estilo;
- g) Em vez de somente apontar uma falha ou lacuna, o revisor pode sugerir um novo trecho e solicitar que os responsáveis pela elaboração do relatório avaliem sua conveniência, quando julgar que essa alternativa seja mais produtiva e viável. Antes, no entanto, o revisor deve se certificar de ter compreendido perfeitamente o trecho em questão;
- h) Ser criterioso na revisão não significa se deter em minúcias. Avalie se as falhas encontradas são significativas e se realmente prejudicam a qualidade do relatório.

Por fim, é importante destacar que essas orientações não servem apenas para os responsáveis pela realização da revisão dos relatórios, mas, também àqueles que elaboram os textos, uma vez que, o primeiro revisor de um texto deve ser sempre o seu próprio redator, ou seja, o auditor que realizou o trabalho.

6. MONITORAMENTO

Os objetivos da auditoria não são atingidos plenamente com a emissão do relatório, mas somente quando a unidade auditada atende as recomendações nele contidas. Assim, o monitoramento consiste no acompanhamento das providências adotadas pela unidade auditada em relação às recomendações constantes dos produtos de auditoria emitidos pelos órgãos de controle.

O processo de monitoramento das recomendações, decorrentes das auditorias, compreende o encaminhamento do produto de auditoria com as recomendações ao gestor (entrada), a elaboração do plano de providências, a análise da consistência das ações propostas, a implementação das correções planejadas, a verificação do atendimento as recomendações (processamento) e a emissão do relatório de monitoramento (saída), conforme figura abaixo:

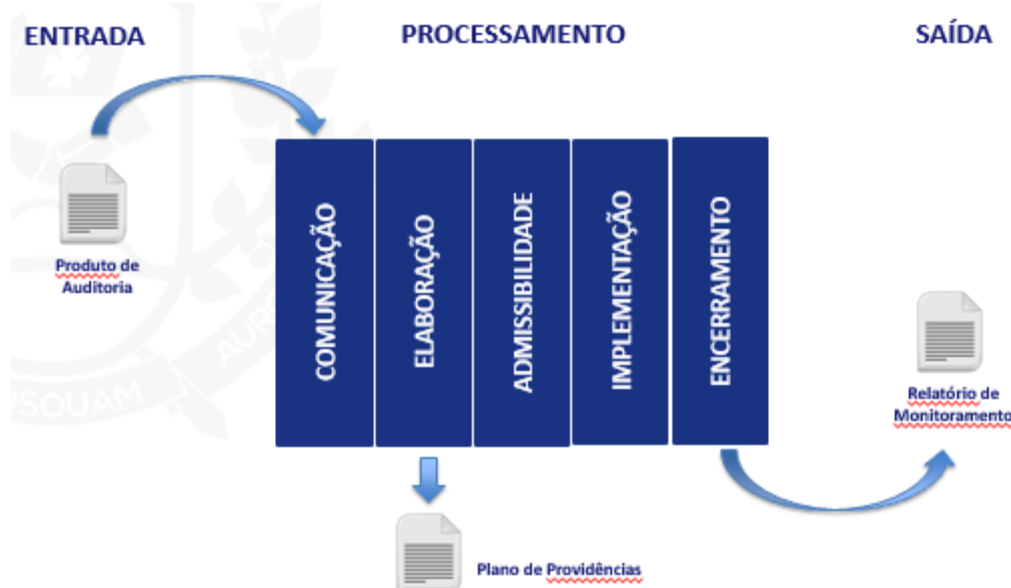


Figura 2 – Processo de Avaliação de Controles Internos

O Fluxograma detalhado do processo de monitoramento pode ser visualizado no site da Controladoria Geral do Estado no link: www.controladoria.mt.gov.br/monitoramento.

A fase de monitoramento é regulamentada no âmbito do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso pela Instrução Normativa CGE nº 03, de 13 de setembro de 2017, que dispõe sobre os procedimentos de elaboração e monitoramento dos Planos de Providência de Controle Interno formulados em resposta às recomendações e determinações emitidas pelos Órgãos de Controle Internos e Externo.

6.1 Comunicação

A comunicação refere-se ao momento em que a unidade auditada toma ciência das recomendações e determinações contidas nos relatórios de auditoria. A partir deste ponto, considera-se que o gestor está ciente das deliberações, com informações completas e suficientes a respeito do que a Controladoria Geral do Estado, ou outro órgão de controle, espera da mesma, e os prazos para resolução começam a ser contados.

6.2 Elaboração do Plano de Providências

O Plano de Providências é documento elaborado pela unidade auditada que caracteriza-se por ser um instrumento consolidador das atividades de implementação das melhorias, correções, aperfeiçoamentos e soluções propostas pelas unidades envolvidas, relacionadas com as constatações decorrentes dos trabalhos de auditoria.

Caracteriza-se, ainda, por ser um instrumento de acompanhamento contínuo pela CGE-MT, pela UNISECI, pela Unidade Executora, e pelo Gestor da unidade auditada na condução das atividades de aprimoramento da gestão. Nele, registra-se gradualmente o encaminhamento das soluções das constatações identificadas pelos Órgãos de controle durante a realização de auditorias.

O Plano de Providências deve ser dinâmico, contemplando basicamente os seguintes requisitos: medidas a serem adotadas, responsáveis por sua execução e cronograma definindo os prazos para a implementação das ações propostas (Anexo IV).

Os Planos de Providências devem ser elaborados pela unidade auditada a que se destina o produto de auditoria, por meio das equipes responsáveis pelos setores onde a situação foi encontrada.

- Serão passíveis de elaboração de plano, as determinações de adoção de providências corretivas e as recomendações de implementação de ações.
- Não serão passíveis de elaboração de plano, deliberações que não tenham explicitado as providências que deveriam ser adotadas pelo Órgão, bem assim aquelas que determinam genericamente, o cumprimento de normas, exceto ser for requerido o Plano de Providências pela equipe responsável pela emissão produto.

6.2.1 Objetivos

A elaboração do Plano de Providências será norteada para o alcance dos seguintes objetivos, dentre outros:

- a) Comunicar e demonstrar aos clientes internos e externos quais as ações institucionais que foram, estão e/ou serão adotadas pelo Órgão/Entidade para o cumprimento das determinações e recomendações exaradas nos produtos de auditoria emitidos pelos órgãos de controle interno e externo;
- b) Subsidiar a fase de planejamento institucional para o pleno e tempestivo atendimento das recomendações e determinações;
- 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, sistematização, padronização, celeridade e tempestividade no Monitoramento e Avaliação das recomendações/situações de melhoria indicados pela CGE-MT ou outros Órgãos de Controle, bem como subsidiar a avaliação do status de atendimento e do grau de efetividade de implementação por parte dos Órgãos/Entidades do Poder Executivo Estadual;
- e) Estabelecer/manter uma via permanente de interlocução com a Controladoria Geral do Estado.

É de responsabilidade do gestor a garantia da execução das providências por ele assumidas no respectivo plano, assim como manter atualizado esse instrumento na medida da adoção de providências.

6.2.2 Prazo para Elaboração

O plano de providências, contendo as ações adotadas (ou a serem adotadas) em relação as recomendações constantes no relatório, deve ser elaborado no prazo de (30) trinta dias, contados da data de recebimento do produto de auditoria no protocolo da unidade auditada, nos termos do Art. 6º, do Decreto Estadual nº1.341, de 26 de dezembro de 1996.

A unidade executora poderá, antes de findo o prazo supracitado, requerer, mediante justificativa, a prorrogação do período por tempo determinado. O descumprimento do prazo limite (trinta dias e possível dilação) implicará na comunicação ao Governador do Estado, para adoção das medidas cabíveis, conforme §2º do artigo 6º, do Decreto 1.341/1996.

6.3 Admissibilidade

Ao receber o plano de providências elaborado pelo auditado, a CGE-MT realizará a análise das ações propostas quanto ao adequado preenchimento do documento (Consistência Formal) e a efetividade das medidas tomadas/propostas (Consistência Material) para o atendimento das recomendações e determinações.

- A análise da Consistência Formal, cuja competência pertence a Superintendência de Desenvolvimento do Controle Interno – SDC, refere-se a verificação do correto preenchimento dos campos do plano de providências, conforme orientações desta Controladoria.
- A análise da Consistência Material, cuja competência pertence a SDC em conjunto com as demais Superintendências de Controle e Auditoria, refere-se a verificação da efetividade das medidas tomadas/proposta quanto a solução da irregularidade ou fragilidade detectada, ou seja, se as ações propostas são razoáveis e oferecem segurança para proporcionar uma solução das falhas de apontadas.

As unidades auditadas, ao elaborarem seus planos de providências, devem atender, no mínimo, aos seguintes critérios:

- **Legalidade** – guardar consonância com as normas vigentes;
- **Legitimidade** – atender ao interesse público, à impessoalidade e à moralidade;
- **Economicidade** – minimizar custos dos recursos utilizados na consecução da ação, sem comprometimento dos padrões de qualidade;
- **Eficiência** – agir de modo célere, com o melhor desempenho possível de suas atribuições, visando obter os melhores resultados.
- **Utilidade** – servir para corrigir as causas das fragilidades e impropriedades observadas conforme os achados contidos no produto de auditoria;
- **Pertinência** – guardar consonância com a recomendação emitida e servir para corrigir as causas das fragilidades observadas;
- **Razoabilidade** – ser atingíveis, factíveis, tempestivas, sob pena de se tornarem inócuas e não se prestarem aos fins a que se propõe;
- **Confiabilidade** – passar confiança, isto é, deve conter ações que geram opiniões similares quando avaliados por diferentes auditores nas mesmas circunstâncias;
- **Objetividade** – ser concretamente definida e menos sujeita à deturpação de seu entendimento pelos avaliadores do Plano;
- **Clareza** – ser clara de modo que seus enunciados devem ser de forma a não deixar lugar para interpretações significativamente diferenciadas;

6.4 Implementação

As recomendações e determinações devem ser atendidas nos termos acordados no plano de providências, independentemente do gestor que esteja no cargo ou dos servidores envolvidos

nas atividades correlatas, uma vez que o plano pertence à unidade auditada e não aos servidores que o elaboraram.

É de responsabilidade do gestor garantir a execução das providências por ele assumidas, bem como manter atualizado o plano de providências, na medida da adoção de ações no âmbito das respectivas unidades executoras.

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.

O descumprimento das recomendações oriundas dos órgãos de controle por Secretário de Estado ou Dirigente Máximo de entidade da Administração Indireta, ensejará a representação do fato junto ao Governador do Estado, nos termos da letra e) do inciso do inciso I, do art. 10, da Lei 550/2014, bem como constará do relatório de monitoramento a ser enviado ao Tribunal de Contas do Estado, nos termos da Resolução Normativa nº 12/2017-TP.

6.5 Encerramento

Os órgãos ao finalizarem a implementação das ações deverão registrar a conclusão no Módulo de Monitoramento do Sistema SCI, descrevendo e juntando evidências que revelem que as recomendações foram implementadas. Em caso de ação que tenha perdido seu objeto, deverá apresentar justificativa a não implementação.

6.5.1 Situação das Recomendações

Com base nos dados e informações coletadas durante o monitoramento, a equipe de auditoria classificará as deliberações, segundo o grau de implementação, no período verificado, em:

A Implementar - Quando não iniciadas ações objetivando a implementação da recomendação;

Em Implementação – Quando iniciadas ações objetivando a implementação da recomendação, mas que ainda não tenha sido totalmente cumprida;

Implementada – Quando, após a realização dos testes pela equipe de auditoria responsável pelo monitoramento, satisfaz todos os requisitos constantes do texto da recomendação.

Não Implementada – Quando, findo o prazo após os testes realizados pela equipe de auditoria responsável pelo monitoramento, não satisfaz todos os requisitos constantes do texto da recomendação;

Não Aplicável – Quando em razão de mudanças de condição ou de superveniência de fatos, se torne inexecutável o cumprimento ou a implementação da deliberação;

Cancelada – Quando, por erro de registro, for encerrada pela CGE-MT.

A Superintendência de Desenvolvimento do Controle Interno realizará testes, análises, e avaliações nos registros e as evidências juntadas, com o intuito de evidenciar se as recomendações foram realmente implementadas, para sem seguida, caso entenda que as evidências são suficientes para tal conclusão, encerrar a recomendação que passará a contar com o status de “Implementada”.

6.5.2 Relatório de Monitoramento

O processo de monitoramento encerra-se com a emissão do Relatório de Monitoramento, documento emitido pela Superintendência de Desenvolvimento do Controle Interno - SDC e que contém o detalhamento do cumprimento das recomendações e deliberações pela Unidade Auditada. O Relatório do Monitoramento, neste sentido, é o instrumento que comunica e demonstra os resultados alcançados com a realização das ações estabelecidas nos planos de providência.

As recomendações feitas pelos Órgãos de controle não atendidas no prazo acordado, consignados nos planos de providência, ou não acatadas pela Unidade Auditada, constarão do Relatório de Monitoramento a ser enviado ao Tribunal de Contas do Estado, nos termos da Resolução Normativa nº 12/2017/TP - TCE/MT.

O relatório de monitoramento é emitido quadrimestralmente, ou sob demanda (a qualquer tempo), pela SDC e encaminhado ao Gabinete do Secretário Controlador do Estado para o encaminhamento ao Tribunal de Contas do Estado, as Unidades Auditadas e/ou ao Governador do Estado, conforme o caso.

REFERÊNCIAS

Brasil. Controladoria Geral da União. **Manual de elaboração de relatórios de controle interno** / Controladoria-Geral da União, Secretaria Federal de Controle Interno – Brasília: CGU, 2014.

Brasil. Controladoria Geral da União. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal** / Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, Secretaria Federal de Controle Interno – Brasília: CGU, 2017.

Brasil. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional** / Tribunal de Contas da União. -- 3.ed. – Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010.

Brasil. Tribunal de Contas da União. Manual de auditoria operacional / Tribunal de Contas da União. -- 3.ed. – Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010.

Brasil. Tribunal de Contas da União. **Orientações para auditorias de conformidade** / Tribunal de Contas da União. -- 3.ed. – Brasília: TCU, 2010.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). ISSAI 100: Fundamental Principles of Public Sector Auditing. Beijing, 2013. Disponível em: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.html Acesso em: nov. 2017.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). ISSAI 300: Fundamental Principles of Performance Audit. Viena, 2013.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). ISSAI 3000: Standard for Performance Auditing. Viena, 2016.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). ISSAI 400: Fundamental Principles of Compliance Audit. Viena, 2013.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). ISSAI 4000: Compliance Audit Standard. Viena, 2016.

Mato Grosso. Controladoria Geral do Estado. **Portaria nº 20/2018/CGE/MT – Aprova o plano anual dos controles internos e estabelece diretrizes para a sua realização no exercício de 2018** / Controladoria Geral do Estado. – Cuiabá: CGE, 2018.

NBR 10520 – Informação e documentação – Citações em documentos – Apresentação

APÊNDICES

Apêndice 1 – Matriz de Planejamento

Questões de Auditoria	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Procedimentos	Detalhamento do Procedimento	Objetivos	Membro Responsável	Período	Possíveis Achados
Apresentar, em forma de perguntas, os diferentes aspectos que compõem o escopo da fiscalização e que devem ser investigados com vistas à satisfação do objetivo	Identificar as informações para responder a questão de auditoria	Identificar as fontes de cada item informação requerida da coluna anterior. Estas fontes estão relacionadas com as técnicas empregadas.	Código ou enunciado do procedimento.	Descrever as tarefas que serão realizadas, de forma clara, esclarecendo os aspectos a serem abordados (itens de verificação ou <i>check list</i>).	Indicar o documento, o projeto, o programa, o processo, ou o sistema no qual o procedimento será aplicado. Exemplos: contrato, folha de pagamento, base de dados, ata, edital, ficha financeira, processo licitatório, orçamento.	Pessoa(s) da equipe encarregada(s) da execução de cada procedimento	Dia(s) em que o procedimento será executado	Esclarecer precisamente que conclusões ou resultados podem ser alcançados.
Q1			P11					A1
								A2
			P12					A3

Instruções para preenchimento:

1. A Matriz de Planejamento deve ser preenchida ao longo da fase de planejamento, com base nas informações levantadas.
2. O primeiro passo é a própria delimitação do objetivo da auditoria. Nem sempre o objetivo está claramente definido na deliberação que originou a auditoria. A discussão orientada pela matriz possibilita uma equalização do entendimento do objetivo por toda a equipe.
3. O próximo passo é o detalhamento do objetivo da auditoria em questões a serem respondidas (primeiro campo da matriz), ao mesmo tempo em que se discute aonde se quer chegar com os questionamentos (campo “possíveis achados”). Em outras palavras é preciso definir onde se quer chegar para se determinar o caminho a ser seguido. As questões de auditoria devem ser elaboradas de forma a estabelecer com clareza o foco da investigação e os limites e dimensões

que devem ser observados durante a execução dos trabalhos. Devem, pois, ser elaboradas questões que enfoquem os principais aspectos do objetivo pretendido.

4. Em seguida, procede-se à explicitação das informações necessárias, das fontes dessas informações, de que tarefas deverão ser realizadas para busca-las (utilizando quais técnicas), por quem e quando. A cada um desses elementos necessários à resolução das questões de auditoria corresponde uma coluna na matriz de planejamento. O preenchimento dessas colunas e tratamento dessas informações e se as limitações, que a abordam adotada porventura se defronte, são contornáveis.
5. Finalmente, a equipe deve revisar toda a matriz, verificando se há coerência lógica entre o objetivo e as questões e as possíveis conclusões, levando em conta as limitações previstas.

Apêndice 2 – Matriz de Achados – Auditoria de Avaliação de Controles

Descrição do Achado	Situação Encontrada	Objetivos	Critério	Evidência	Causa	Evidência da Causa	Efeito	Recomendação para Causa
Deve ser preenchido o enunciado do achado, basicamente o título da irregularidade/impropriedade.	Situação existente, identificada, inclusive com o período de ocorrência, e documentada durante a fase de execução da auditoria	Indicar o documento, o projeto, o programa, o processo ou o sistema no qual o achado foi constatado	Legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário ou padrão adotado.	Informações obtidas durante a auditoria no intuito de documentar os achados e de respaldar as opiniões e conclusões da equipe.	O que motivou a ocorrência do achado.	Informações obtidas durante a auditoria no intuito de documentar os achados e de respaldar as opiniões e conclusões da equipe a respeito das causas do problema.	Consequências ou possíveis consequências do achado. Deve ser atribuída a letra “P” ou a letra “R”, conforme o efeito seja potencial ou real	Propostas da equipe de auditoria. Deve conter a identificação do(s) responsável(is).

Instruções para preenchimento:

1. A Matriz de Achados deve ser preenchida durante a fase de execução da auditoria, à medida que os achados vão sendo constatados. Os esclarecimentos dos responsáveis acerca das causas dos achados, bem como da adequação dos critérios, devem ser colhidos ainda em campo, evitando-se mal entendidos que redundam em desperdício de esforços com a realização
2. O preenchimento da coluna “critério” permite a revisão da fundamentação legal, da jurisprudência e da doutrina, diminuindo a possibilidade de eventuais omissões ou equívocos. A verificação da suficiência e qualidade das evidências evita diligências posteriores que retardam o encaminhamento do processo às instâncias superiores. A coluna “causa” está intimamente relacionada à imputação de responsabilidades em relação aos fatos encontrados na auditoria. A investigação acerca deve ser feita quando relevante e necessária para dar consistência às propostas de encaminhamento, seja de aplicação de penalidades ou, em caso contrário, para afastar a ocorrência de irregularidades. A análise e o registro do “efeito” de cada ocorrência na coluna respectiva servem para dimensionar a relevância do próprio achado além de fornecer elementos para a formulação das propostas de encaminhamento. Sempre que o achado se constituir em irregularidade, deve-se ter presente, ao preencher a coluna “encaminhamento”, os achados registrados na Matriz de Responsabilização. É possível que um mesmo benefício esteja associado a mais um achado.
3. Como etapa final de elaboração da matriz, a comparação das colunas “situação encontrada” e “encaminhamento” diminui a possibilidade de eventuais achados sem respectivas propostas de encaminhamento.

Apêndice 3 – Matriz de Achados – Auditorias Operacionais e de Conformidade

Descrição do Achado	Critério	Evidência	Causa	Efeito	Recomendação
Deve ser preenchido o enunciado do achado, basicamente o título da impropriedade ou irregularidade.	Legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário ou padrão adotado.	Informações obtidas e situações encontradas durante a auditoria, no intuito de documentar os achados e respaldar as conclusões e opiniões dos auditores.	O que motivou a ocorrência do achado.	Consequências ou possíveis consequências do achado, deve ser definido se o efeito é potencial ou real.	Recomendações da equipe de auditoria para atacar a causa e regularizar a situação encontrada.

Apêndice 4 – Matriz de Responsabilização

Achado	Responsável	Período de Exercício	Conduta	Nexo de Causalidade
Correspondência com a Matriz de Achados.	Pessoa física: nome, cargo, função (caso não seja possível, colocar o cargo, por exemplo: coordenador de patrimônio). Pessoa jurídica: razão social, CNPJ.	Período efetivo em que a pessoa física ou jurídica estava na função pública ou prazo do contrato ou serviço prestado.	Ação ou omissão, culposa (por negligência, imprudência ou imperícia) ou dolosa (por ter o responsável querido produzir o resultado ou ter assumido o risco de produzi-lo), praticada pelo responsável.	Evidências de que a conduta do responsável contribuiu significativamente para o resultado ilícito, ou seja, de que foi uma das causas do resultado.

Apêndice 5 – Plano de Providências

Impropriedades Detectadas	Causas Apontadas no Produto de Auditoria	Causas Detectas pelos Responsáveis	Providências	Responsáveis	Procedimentos	Prazos	Observações
			(O que fazer)	(Quem fazer)	(O que fazer)	(Quando fazer)	

CGE | GOVERNO DE
CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO | MATO GROSSO

