



# MANUAL DE AUDITORIA

Normas e Procedimentos

São Gonçalo  
Outubro de 2018

## **LISTA DE SIGLAS**

ADG – Auditoria-Geral

SSMAG – Subsecretaria de Auditoria-Geral

SEMCI – Secretaria Municipal de Controle Interno

OM – Oportunidade de Melhoria

OS – Ordem de Serviço

PMSG – Prefeitura Municipal de São Gonçalo

RAG – Relatório da Auditoria-Geral

RIA – Relatório Interno de Auditoria

## SUMÁRIO

<b>APRESENTAÇÃO</b> .....	1
<b>Capítulo I</b> .....	2
1. INTRODUÇÃO.....	2
1.1. O trabalho da Auditoria-Geral.....	2
1.2. Uma pequena abordagem sobre Controles Internos .....	2
<b>Capítulo II</b> .....	4
2. ÉTICA E CONDUTA DO AUDITOR.....	4
<b>Capítulo III</b> .....	6
3. PLANEJAMENTO DA AUDITORIA-GERAL .....	6
3.1. Escolha dos trabalhos.....	6
3.2. Tipos de auditoria.....	7
3.3. Definição dos objetivos gerais da auditoria.....	8
3.4. Equipe de auditoria.....	9
3.5. Ordem de Serviço.....	9
3.6. Apresentação da Ordem de Serviço.....	10
3.7. Acompanhamento da Ordem de Serviço .....	11
<b>Capítulo IV</b> .....	12
4. PAPÉIS DE TRABALHO.....	12
4.1. Conceito e conteúdo.....	12
4.2. Propósitos .....	12
4.3. Atributos .....	13

4.4. Formato.....	13
4.5 Papéis eletrônicos.....	14
4.6 Tipos .....	15
4.7 Codificação .....	15
4.8 Referenciação .....	16
<b>Capítulo V.....</b>	<b>17</b>
5. PROCEDIMENTOS E TÉCNICAS DE AUDITORIA.....	17
5.1. Procedimentos de auditoria .....	17
5.2. Técnicas de auditoria .....	17
5.3. Procedimentos analíticos .....	20
<b>Capítulo VI.....</b>	<b>22</b>
6. MÉTODO DE COLETA DE DADOS.....	22
6.1. Entrevista.....	22
6.2. Questionário.....	24
6.3. Formulário.....	25
6.4. Vantagens e desvantagens.....	25
6.5 Aspectos a serem considerados.....	26
<b>Capítulo VII.....</b>	<b>27</b>
7. AMOSTRAGEM.....	27
7.1. Riscos .....	27
7.2. Amostragem probabilística e não probabilística.....	28
7.3. Técnicas e exemplos de amostragens probabilísticas .....	28
<b>Capítulo VIII.....</b>	<b>31</b>

8. PLANEJAMENTO OPERACIONAL .....	31
8.1. Levantamento preliminar.....	32
8.2. Matriz de Planejamento.....	34
8.2.1. Questões de Auditoria .....	35
8.2.2. Informações requeridas e fontes .....	36
8.2.3. Método de coleta de dados.....	36
8.3. Delimitação do escopo dos trabalhos.....	37
8.3.1. Estabelecimento do risco de auditoria.....	37
8.3.2. Definição do escopo .....	39
8.3.3. Definição do erro aceitável.....	40
8.4. Programa de auditoria .....	41
<b>Capítulo IX</b> .....	44
9. EXECUÇÃO DE AUDITORIAS.....	44
9.1. Obtenção de evidências.....	44
9.2. Pastas de trabalho .....	45
9.2.1. Pastas correntes.....	45
9.2.2. Pastas permanentes.....	46
9.3. Resultado do trabalho .....	46
9.4. Reunião de encerramento do trabalho em campo .....	47
<b>Capítulo X</b> .....	48
10. RELATÓRIO DE AUDITORIA.....	48
10.1. Conceito.....	48
10.2. Atributos.....	48

10.3. Formatação do texto.....	49
10.4. Estrutura (Seção) do relatório.....	51
10.4.1. Capa .....	52
10.4.2. Distribuição.....	53
10.4.3. Auditores.....	54
10.4.4. Sumário .....	55
10.4.5. Objetivo .....	56
10.4.6. Escopo e metodologia .....	57
10.4.7. Informações e análises.....	59
10.4.8. Fragilidade.....	62
10.4.9. Oportunidade de melhoria.....	65
10.4.10. Considerações finais.....	65
10.4.11. Parecer.....	66
10.4.12. Apêndice X Anexo.....	68
10.5. Sigilo .....	69
10.6. Comunicação dos resultados.....	69
10.6.1. Reunião de encerramento do trabalho em campo.....	69
10.6.2. Reunião de discussão da Minuta do Relatório.....	69
10.7. Emissão do relatório.....	70
<b>Capítulo XI</b> .....	<b>71</b>
11. REVISÃO.....	71
11.1. Gerenciamento.....	71
11.2 Aprovação .....	73

<b>Capítulo XII</b> .....	74
12. MONITORAMENTO.....	74
12.1. Plano de Ação.....	74
12.2. <i>Follow-up</i> .....	75
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	76

## **APÊNDICES:**

Apêndice I – Ordem de Serviço

Apêndice II – Formulário de acompanhamento de OS

Apêndice III – Papel de trabalho

Apêndice IV – Tabela de números aleatórios

Apêndice V – Roteiro de planejamento

Apêndice VI – Resumo de contrato

Apêndice VII – Matriz de planejamento

Apêndice VIII – Programa de Auditoria

Apêndice IX – Índice da pasta de trabalho

Apêndice X – Sumário das fragilidades

Apêndice XI – Sumário de respostas

Apêndice XII – Modelo de Relatório de Auditoria

Apêndice XIII – Ata de reunião de discussão da minuta do Relatório

Apêndice XIV– Formulário de revisão

Apêndice XV – Formulário de Plano de Ação

Apêndice XVI – Formulário de *Follow-up*

## APRESENTAÇÃO

A Secretaria Municipal de Controle Interno – SEMCI definiu como um de seus objetivos o aprimoramento dos seus atuais serviços prestados à municipalidade e, como uma de suas ações estabelecidas para dar cumprimento a esse propósito, confiou à Auditoria-Geral a tarefa de elaborar manuais de auditoria.

Este manual foi construído, portanto, com o intuito de apresentar conceitos e sistematizar práticas a serem observadas pelos servidores lotados na Auditoria-Geral e, com isso, instrumentalizar a execução das auditorias, de modo a atingir plenamente a missão institucional da SEMCI.

Para sua concepção, foram realizadas várias discussões técnicas, a fim de que houvesse uma uniformização de entendimentos e o aproveitamento de conhecimentos e experiências de cada um dos participantes.

Serviram como referencial teórico a literatura especializada e, principalmente, as experiências descritas em manuais de organismos de auditoria e controle, tais como o Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro – TCE/RJ e, em especial, o Tribunal de Contas da União – TCU.

Por mais abrangente que seja, este documento não pretende esgotar todos os assuntos relativos à auditoria, visto que há inúmeras variantes relacionadas às entidades e objetos auditados. A intenção é, acima de tudo, dar início à padronização e ao aperfeiçoamento dos procedimentos adotados pelo corpo técnico da Auditoria-Geral.

A atualização do conteúdo deste Manual ocorrerá sempre que preciso, buscando o aprimoramento constante das práticas de Auditoria-Geral, e, para tal, será imprescindível a contribuição de todo o corpo técnico.

São Gonçalo, 23 de outubro de 2018.

## Capítulo I

### 1. INTRODUÇÃO

#### 1.1 - O trabalho da Auditoria-Geral

O trabalho realizado pela Auditoria-Geral (ADG) pode ser definido, em linhas gerais, como um conjunto de técnicas empregadas com o objetivo de avaliar, por meio de uma amostra, a gestão dos órgãos da Prefeitura Municipal de São Gonçalo – PMSG, confrontando seus processos de trabalho e resultados gerenciais com referências técnicas e normativas.

As atividades desempenhadas pela equipe da ADG concentram-se essencialmente na análise da aplicação dos recursos públicos.

No exercício de sua missão, a Auditoria-Geral (ADG) tem como propósitos:

- a) ser um importante componente de controle dos órgãos e entidades municipais na busca da otimização dos recursos, atuando para corrigir, preventivamente, os desperdícios, as impropriedades, disfunções, a negligência e a omissão, de forma a assistir a municipalidade na consecução de seus objetivos estratégicos;
- b) a adequação dos controles internos administrativos exercidos nas diversas atividades e processos de trabalho realizados pela PMSG, proporcionando uma razoável garantia de que tais processos funcionam de acordo com o planejado;  
e
- c) fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle no Município, e prestar apoio ao Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, órgão de Controle Externo do Poder Executivo Municipal.

#### 1.2 - Uma pequena abordagem sobre Controles Internos

Embora o objetivo principal deste manual seja o de registrar o método de trabalho da ADG, não se pode falar em auditoria sem antes fazer referência ao que seja controle interno.

Controle interno deve ser entendido como qualquer ação, método ou procedimento adotado por uma organização, compreendendo tanto a alta administração como os níveis gerenciais apropriados, relacionado com a eficiência operacional e obediência às diretrizes estratégicas, visando aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas sejam atingidos.

Toda ação adotada pelo gestor no intuito de reforçar a possibilidade de que as metas e os objetivos estabelecidos sejam alcançados configura-se como um controle interno.

Os controles internos podem ser:

- a) preventivos: buscam evitar que fatos indesejáveis ocorram;
- b) detectivos: para detectar e corrigir fatos indesejáveis já ocorridos;
- c) diretivos: para provocar ou encorajar a ocorrência de um fato desejável.

Em linhas gerais, são objetivos dos controles internos:

- a) salvaguardar os ativos de prejuízos decorrentes de fraudes ou de erros não intencionais;
- b) antecipar-se, preventivamente, o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- c) assegurar a validade e integridade dos dados financeiros e contábeis que serão utilizados pela gerência para a tomada de decisões;
- d) incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às normas internas;
- e) assegurar aderência às diretrizes estratégicas, planos, normas e procedimentos do órgão; e
- f) propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos.

## Capítulo II

### 2. ÉTICA E CONDUTA DO AUDITOR

Para efeito deste manual define-se o auditor como o servidor alocado nos trabalhos técnicos da Auditoria-Geral (ADG).

Como servidor público municipal, o auditor está sujeito às normas descritas no Estatuto dos Servidores Públicos do Município de São Gonçalo – Lei nº 050/91.

Além disso, no exercício de suas funções de controle, o auditor deverá proceder de acordo com as seguintes posturas:

- a) manter atitude de independência em relação à unidade auditada;
- b) manter atitude de serenidade e comportar-se de maneira compatível com o exercício da função pública;
- c) manter atitude de imparcialidade, de modo a não distorcer os objetivos de seus trabalhos, abstendo-se de emitir opinião<sup>1</sup> preconcebida ou tendenciosa, induzida por convicções políticas ou de qualquer outra natureza;
- d) guardar sigilo sobre dados e informações de natureza confidencial, cuja divulgação possa comprometer a imagem de pessoas e/ou os resultados dos trabalhos realizados;
- e) zelar para que pessoas não autorizadas não tenham acesso aos papéis de trabalho nos quais são registradas as informações referentes a trabalhos de auditoria;
- f) buscar permanente aprimoramento profissional, mantendo-se atualizado quanto a novas técnicas e instrumentos de trabalho relativos à sua área de atuação;

---

<sup>1</sup>As conclusões de um auditor como resultado do seu trabalho de auditório.

- g) possuir conhecimento da finalidade, extensão e profundidade do trabalho a realizar;
- h) esclarecer, sempre que possível, todas as dúvidas durante a realização da auditoria e, se necessário, solicitar documentação adicional, informação complementar ou entrar em contato com sua respectiva Chefia;
- i) ser cortês com o auditado, sem, contudo, abrir mão das prerrogativas da função;
- j) recusar favores ou concessões das pessoas pertencentes direta ou indiretamente aos órgãos ou entidades;
- k) emitir opiniões sobre documentos ou situações examinadas, apoiando-se em fatos e evidências que permitam o convencimento razoável da realidade ou a veracidade dos fatos;
- l) estar sempre identificado com o uso do crachá;
- m) vestir-se de maneira adequada à função de auditor (deve-se evitar o uso de bermudas, camisetas e tênis).

## Capítulo III

### 3. PLANEJAMENTO DA AUDITORIA GERAL

#### 3.1 - Escolha dos trabalhos

A escolha dos trabalhos a serem realizados pela ADG é feita pela assessoria do Auditor-Geral, sendo o planejamento formalizado no Plano Anual de Auditorias, que integra os exames a serem realizados na Administração Direta e Indireta.

No processo de planejamento são considerados os aspectos apresentados a seguir:

a) Áreas prioritárias: a realização dos exames de auditoria no âmbito desta Prefeitura é definida através da conjugação de fatores de risco que possibilitem a comparabilidade entre as áreas auditáveis, considerando duas perspectivas:

– Perspectiva Geral, materializada na Matriz de Risco Geral, a qual define as áreas estrategicamente prioritárias no contexto global da Prefeitura, conforme metodologia própria; e

– Perspectiva Setorial, por meio da Matriz de Risco Setorial ou análises que definam as áreas prioritárias no contexto de cada órgão ou entidade municipal. A Equipe de Auditoria manterá controles que permitem a avaliação dos principais projetos e atividades das unidades e, ainda, a classificação dos contratos, de forma a garantir a evidenciação dos critérios de escolha.

b) Solicitações: as auditorias podem resultar de solicitações recebidas, por parte:

– do Prefeito;

– do Controlador-Geral;

– dos titulares das Secretarias e entidades da administração municipal;

– dos cidadãos/sociedade, através do sistema de informações e demais canais da Ouvidoria.

Caberá à ADG a avaliação da relevância, da oportunidade e do impacto da solicitação na execução do Plano Anual de Auditoria, mediante a aprovação da Secretaria Municipal de Controle Interno.

c) Demandas Legais: os trabalhos de auditoria podem ser resultantes de demandas legais, as denominadas auditorias mandatórias.

O planejamento está sujeito a reavaliações periódicas em função de mudanças nas atividades dos órgãos e entidades municipais ou, ainda, em decorrência de novas contratações pelas unidades auditáveis, visando assegurar que sejam realizados os exames mais relevantes.

Uma vez elaborado, o Plano Anual de Auditoria e suas possíveis revisões são submetidos à aprovação do Auditor-Geral e da Secretaria Municipal de Controle Interno.

### **3.2 - Tipos de auditoria**

A Equipe de Auditoria, ao escolher um trabalho, define que tipo de análise será realizada. Nesse caso, a auditoria será classificada de acordo com o objetivo a que se propõe. Podem ser adotados os seguintes modelos de auditoria:

a) Auditoria de Certificação: tem como objetivo avaliar as prestações de contas do Prefeito, dos ordenadores de despesa, dos arrecadadores de receita, dos responsáveis pela guarda de bens materiais e das tomadas de contas especiais para fins de certificação por parte do Controle Interno, com intuito de subsidiar o julgamento das contas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, órgão de Controle Externo;

b) Auditoria de Prestação de Contas: tem como finalidade avaliar as prestações de contas de contratos, convênios, subvenções ou qualquer outro termo que preveja a prestação de contas;

c) Auditoria de Conformidade: avalia o objeto auditado do ponto de vista da norma legal; por exemplo, avaliação da legalidade de uma contratação ou liquidação da despesa ou do atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal;

d) Auditoria Operacional: tem como objetivo avaliar a execução de contratos e convênios, acordos de resultados, atividades, projetos, programas e ações governamentais; é a mais ampla e muitas vezes, durante a sua execução, utiliza-se as análises próprias dos outros tipos de auditoria;

e) Auditoria de Pessoal/folha de pagamento: verifica a consistência e legalidade das informações utilizadas para fins de pagamento aos servidores municipais;

f) Auditoria de Receita: tem como objetivo verificar os controles e sistemas utilizados no registro e arrecadação da receita e também as normas legais tanto para o seu registro, quanto para a sua renúncia; e

g) Auditoria Contábil: tem a finalidade de verificar a adequação das demonstrações contábeis das entidades da administração.

Existem ainda classificações adicionais, em subcategorias, que pretendem detalhar o objetivo do trabalho, como, por exemplo, na categoria de Auditoria de Certificação temos: Ordenador, Arrecadador e Almoxarifado.

### **3.3 - Definição dos objetivos gerais da auditoria**

A Equipe de Auditoria é responsável por determinar o objetivo geral do trabalho, tornando claros os motivos de ordem técnica que levaram à abertura da auditoria. Dessa forma, a equipe entenderá melhor as questões que devam ser respondidas ao final do trabalho.

Os seguintes aspectos devem ser considerados na determinação do objetivo geral:

- a) a significância do trabalho, a relevância da entidade ou programa;
- b) as mudanças de condições nas entidades ou programas; e
- c) os destinatários do relatório (o auditado, o secretário a qual a entidade está ligada, o Controlador-Geral e o Prefeito, quando a auditoria tenha sido solicitada por ele).

O estabelecimento do objetivo geral da auditoria deve nortear os trabalhos de levantamento preliminar, desdobrando-se, ao longo da auditoria, em um conjunto de objetivos específicos a serem alcançados pela equipe.

### **3.4 - Equipe de Auditoria**

A indicação de servidores para o trabalho de auditoria deve ser feita pela Equipe de Auditoria, que decidirá acerca do número de elementos que irão compor a equipe. Esse quantitativo de auditoria pode variar em função da extensão e da especificidade dos trabalhos que serão realizados, buscando sempre a otimização na utilização dos recursos humanos.

A designação da Equipe de Auditoria é feita, formal e nominalmente, pelo Secretário Municipal de Controle Interno, mediante emissão de Ordem de Serviço (OS).

### **3.5 - Ordem de Serviço**

A Ordem de Serviço – OS é o documento emitido pelo Secretário Municipal de Controle Interno e assinado pelo Auditor-Geral, que credencia a equipe para a realização do trabalho, conforme modelo apresentado no Apêndice I.

A Ordem de serviço deve conter as seguintes informações:

- a) o nome do órgão/entidade que será auditado;
- b) o objetivo geral do trabalho;
- c) a equipe de auditoria;

d) o prazo previsto para a realização (engloba o prazo do trabalho de campo, findo com a entrega ao Auditor-Geral da Minuta do Relatório e pasta de trabalho).

A Ordem de Serviço é emitida em ordem sequencial e pode ser de dois tipos:

a) OS de planejamento: deve ser emitida com objetivo global definido pela Equipe de Auditoria, constituindo a base para a equipe iniciar os trabalhos de planejamento da auditoria. Exemplo: OS.001.0.P/2018;

b) OS de execução: é emitida após a conclusão do planejamento, podendo ter objetivo mais detalhado do que o descrito na OS.P. Quando não for necessária a emissão da OS.P, será emitida diretamente a OS.E. Exemplo: OS.001.0.E/2018.

Quando necessário, emite-se uma OS complementar, contendo a mesma numeração, acrescida de um número sequencial. A complementação normalmente é utilizada quando é preciso incluir mais técnicos à Ordem de Serviço. Exemplo: OS.001.1.E/2018.

### **3.6 - Apresentação da Ordem de Serviço**

Ao iniciar o trabalho, a Equipe de Auditoria deve apresentar a Ordem de Serviço de Planejamento (OS.P), prioritariamente, ao responsável pelo órgão, Secretário/Presidente, ou a quem ele designar. Nesse momento, a equipe expõe resumidamente o objeto geral da auditoria e solicita o auxílio do gestor na obtenção das informações necessárias ao bom andamento do trabalho.

A Ordem de Serviço de Execução deve ser apresentada ao órgão/entidade auditado nos mesmos moldes da apresentação da Ordem de Serviço de Planejamento. Agora, a equipe de auditoria deve informar ao gestor o objetivo do trabalho, ou seja, o que as questões de auditoria permitiram concluir.

A equipe de auditoria deve preservar o sigilo de eventuais denúncias a serem investigadas em campo e de outras informações que possam prejudicar o resultado da auditoria.

### **3.7- Acompanhamento da Ordem de Serviço**

No momento da emissão de uma Ordem de Serviço, é criado um arquivo com o número da OS, no qual deve ser informado o andamento do trabalho. As informações inseridas neste arquivo servem de base para o preenchimento do Formulário de Acompanhamento de OS (Apêndice II) e emissão de outros relatórios.

Além de servir como acompanhamento do trabalho, o referido formulário deve capear o Relatório da Auditoria-Geral (RAG) em todas as suas fases de revisão.

## Capítulo IV

### 4. PAPÉIS DE TRABALHO

#### 4.1 - Conceito e conteúdo

Papéis de trabalho são os documentos que constituem o suporte de todo o trabalho desenvolvido pelo auditor.

Devem ser registradas nos papéis de trabalho as informações relativas ao planejamento da auditoria e aos testes e procedimentos aplicados. Deve ser incluído também o juízo da Equipe de Auditoria acerca de todas as questões significativas, juntamente com a conclusão a que chegou.

Os papéis de trabalho não podem ser confundidos como simples cópias de documentos. É necessário que sobre as cópias existam observações, anotações, demonstrações, vistos e o que mais couber para sua correlação com o relatório e pronta localização nos arquivos.

#### 4.2 - Propósitos

Os papéis de trabalho são reunidos em pasta de trabalho com objetivo de:

- a) confirmar e fundamentar as opiniões e relatórios do auditor;
- b) documentar o processo de auditoria, em especial as evidências;
- c) facilitar o registro das análises realizadas;
- d) facilitar a elaboração do relatório de auditoria;
- e) explicar, em detalhes, fatos e opiniões;
- f) permitir a coordenação, a organização e a supervisão do trabalho de auditoria;
- g) permitir o registro histórico dos métodos adotados; e
- h) servir de guia para auditorias subsequentes.

### 4.3 - Atributos

Na elaboração dos papéis de trabalho, o auditor deve considerar as seguintes regras:

- a) precisão: devem ser elaborados com extremo rigor técnico; não podem conter informações imprecisas e inadequadas;
- b) concisão: devem transmitir o máximo de informações com o mínimo de palavras e serem escritos de forma a facilitar a redação do Relatório de Auditoria;
- c) objetividade: devem ser claros e objetivos, de forma que deles se depreenda o objetivo dos exames e o que efetivamente foi realizado; devem conter o que é relevante e suficiente para transmitir a ideia;
- d) limpeza: devem ser limpos para não prejudicar a sua compreensão, não conter emendas, rasuras ou entrelinhas, de modo a garantir sua confiabilidade e qualidade estética;
- e) estruturação lógica: devem refletir a lógica do raciocínio e respeitar a sequencia natural dos fatos em face do objetivo a ser atingido; e
- f) completude: devem conter todas as informações necessárias para fundamentar a opinião do auditor, ou seja, devem ser completos por si só. Os papéis de trabalho devem ser suficientemente detalhados para permitir a um auditor experiente, sem prévio envolvimento na auditoria, utilizar, posteriormente, o trabalho realizado para fundamentar suas conclusões.

### 4.4 - Formato

Os papéis de trabalho possuem as seguintes características:

- a) devem ser providos de:

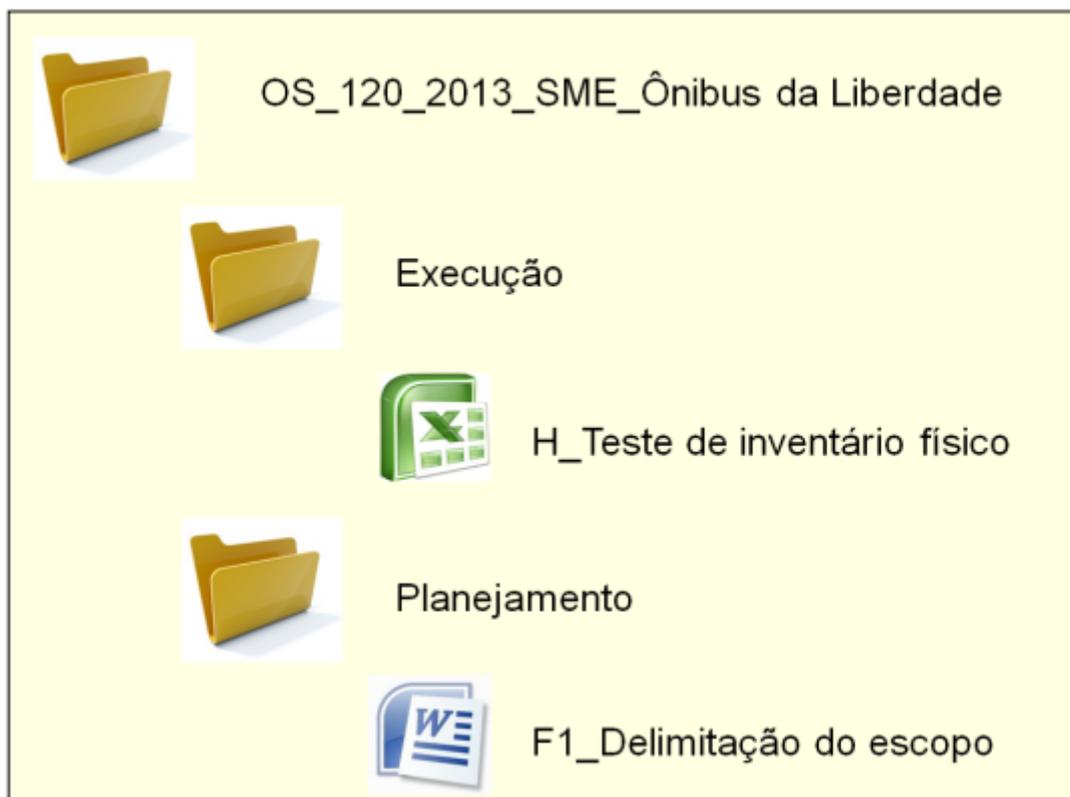
– cabeçalho

**PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO GONÇALO**  
**SECRETARIA MUNICIPAL DE CONTROLE INTERNO**  
**SUBSECRETARIA DE AUDITORIA-GERAL**

- identificação do órgão ou entidade;
  - identificação do processo, área ou atividade objeto da auditoria;
  - objetivo, com a descrição sucinta do teste realizado; e
  - referência (código/ “nome”).
- b) devem conter no rodapé a identificação do executor e do revisor e a data de preenchimento;
- c) devem ser organizados por assunto, tipo ou tópico;
- d) devem ser preenchidos a lápis, quando não forem feitos em computador, e referenciados em vermelho;
- e) as fontes dos dados apresentados devem ser mencionadas;
- f) os documentos analisados e as pessoas entrevistadas devem ser mencionados, sempre que as informações contidas forem baseadas em análise de documentos ou entrevistas;
- g) devem possuir notas explicativas com esclarecimentos sobre o seu conteúdo, sempre que necessário;
- h) devem conter a conclusão à qual o auditor chegou ao realizar o teste, escrita de forma a auxiliar e facilitar a redação do Relatório de Auditoria; e
- i) devem também ser elaborados de forma que sua dobradura (quando for o caso) facilite seu manuseio.

#### **4.5 - Papéis eletrônicos**

Os papéis de trabalho mantidos em arquivos magnéticos deverão ser nomeados com a referência do papel e sua descrição; armazenados em pastas eletrônicas com o nome da Ordem de Serviço, o órgão e descrição resumida do objeto do trabalho. Nesse caso, os espaços em branco serão preenchidos com um *underline* ( \_ ). Deverão, ainda, ser criadas subpastas para cada fase do trabalho, ou seja, uma para o Planejamento e outra para a Execução.



#### 4.6 - Tipos

a) folha mestra: registra o resumo ou a síntese do trabalho realizado em determinada área (assunto sob exame); e

b) folhas subsidiárias: registram desdobramentos e detalhes da matéria objeto da folha mestra. Sua elaboração somente se justifica quando houver necessidade de desenvolver item/informações contidas na folha mestra.

#### 4.7 - Codificação

Além de serem codificadas pelo título, as folhas mestras e subsidiárias são identificadas por meio de código alfabético ou alfanumérico, sempre com letras maiúsculas. Para as folhas subsidiárias, deve-se usar o código da respectiva folha mestra ou subsidiária de nível imediatamente superior, seguido de número na ordem sequencial, conforme exemplo a seguir:

folha mestra: **A**

folhas subsidiárias de nível 1: **A1 A2**

folhas subsidiárias de nível 2, desdobramentos de **A1.1 A1.2 A2.1 A2.2**

#### 4.8 - Referenciação

As referências cruzadas permitem adequada vinculação dos papéis de trabalho de uma mesma área ou de áreas diferentes que tenham influência recíproca.

Podem ser:

- a) externas: feitas entre papéis de trabalho distintos, por meio da indicação do código do papel de referência, de modo que em todos os papéis envolvidos seja mencionado o código dos demais correlacionados com a referência; e
- b) internas: feitas dentro de um mesmo papel de trabalho, ainda que em folhas distintas. Devem ser feitas com letras minúsculas. Todas as referências, sejam internas ou externas, devem ser feitas em vermelho.

## Capítulo V

### 5. PROCEDIMENTOS E TÉCNICAS DE AUDITORIA

#### 5.1 - 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.

#### 5.2 - Técnicas de auditoria

Técnicas de Auditoria são um conjunto de processos e ferramentas utilizadas pelo controle para a obtenção de evidências, as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para 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;

b) Confirmação externa (ou de terceiros) ou Circularização: obtenção de declaração formal e isenta de pessoa independente e estranha ao órgão ou entidade objeto de auditoria. Por exemplo: solicitação de saldo de conta bancária, confirmação de bens em poder de terceiros. O pedido de confirmação é feito pela equipe de auditoria ao titular do órgão ou entidade 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:

1. branco: quando não constam valores, e

2. preto: quando solicitada a confirmação de saldos e valores em determinada data.

c) Exame de documentos: comprovação por meio de documentos, da autenticidade de atos e fatos de interesse da auditoria. Por exemplo: exame de notas fiscais, exame dos termos de contrato devidamente assinados. 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.

d) 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 área de Contabilidade;

e) Conferência de cálculos: 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;

f) 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;

g) 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;

h) 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;

i) Observação: exame visual que pode revelar erros e problemas. Depende de argúcia, conhecimentos e experiência de quem realiza a auditoria. Por exemplo: observação de itens obsoletos durante a contagem de estoque;

j) Amostragem<sup>2</sup>: processo de coleta de informação sobre o todo (universo) mediante exame de parte (amostra representativa) definida de forma imparcial e aleatória; e

k) 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.

---

<sup>2</sup>Vide NBC T específica sobre o tema.

### 5.3 - 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 de auditoria são úteis, por exemplo, na identificação de:

- a) diferenças não esperadas;
- b) ausência de diferenças quando esperadas;
- c) erros potenciais;
- d) impropriedades 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 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 de auditoria 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 precisão do resultado dos procedimentos analíticos atende aos objetivos previstos; e
- e) a extensão de outros procedimentos de trabalhos de auditoria já realizados, à guisa de suporte para os resultados desta auditoria.

## Capítulo VI

### 6. MÉTODO DE COLETA DE DADOS

A obtenção de dados que são do conhecimento de determinados indivíduos conhecedores do processo/objeto da auditoria pode ser realizada através de técnicas como Entrevista, Questionário ou Formulário. Cada uma dessas técnicas terá utilidade ou aplicação dependendo de circunstâncias como: a complexidade do tema, as limitações de tempo, a capacidade dos funcionários envolvidos e a compatibilidade de tempo disponível nas suas agendas.

#### 6.1 - Entrevista

A adoção desta técnica somente é factível para a obtenção de informações de arquivos vivos, complementando ou suprimindo fatos que não podem ser obtidos em fontes documentais. Por esse motivo, o auditor deve evitar incluir nas entrevistas questões que possam ser respondidas mediante a análise de documentos, que é normalmente realizada na fase de planejamento do trabalho. Ao organizar a entrevista, sua estrutura e duração, deve-se ter em mente que os entrevistados têm suas tarefas a realizar e podem não dispor de muito tempo.

Comparando-se com outras técnicas, na Entrevista as perguntas podem ficar mais claras ao entrevistado, havendo ainda a possibilidade de obter dados complementares, captar sua expressão corporal e, portanto, avaliar a adequação das respostas dadas.

As qualidades pessoais do auditor, como a comunicação verbal, disposição para ouvir e empatia vão influenciar no resultado da entrevista. O contato inicial é de fundamental importância para o desenvolvimento da entrevista. O auditor deve assimilar certos comportamentos, pois a sua forma de vestir, sua maneira de falar ou mesmo suas preferências pessoais não devem desviar a atenção do auditado, sob pena de prejudicar a obtenção das informações.

Para alcançar eficácia na realização de uma entrevista, o entrevistador deve observar as seguintes regras:

- a) planejar a entrevista;
- b) selecionar o entrevistado de acordo com o objetivo;
- c) definir o número de entrevistados;
- d) relacionar as questões por ordem de importância (roteiro); e
- e) programar a entrevista através de contato telefônico e/ou e-mail.

Em uma entrevista, as perguntas devem ser feitas uma de cada vez, não induzindo as respostas do entrevistado. Para melhor controle, recomenda-se não saltar perguntas, mesmo que o auditor entenda que a resposta já foi dada anteriormente. Nesse caso, antes de fazer a pergunta, deve-se fazer referência ao que foi respondido anteriormente.

O auditor também não deve se restringir às questões preestabelecidas no roteiro. Caso entenda ser necessária a formulação de outras perguntas para o melhor entendimento das questões, deverá fazê-las.

O auditor deve estar atento não apenas ao roteiro preestabelecido, mas também a toda comunicação não verbal por parte do auditado – expressões, gestos, entonações, hesitações, sinais – cuja captação é muito importante para a compreensão e validação do que foi efetivamente dito. Assim, cabe ao auditor ouvi-lo atentamente, estimulando o fluxo natural das informações, sem forçar-lhe as respostas.

Podem surgir situações em que o auditado solicite opinião do auditor em um determinado assunto. O auditor não deve recusar-se a atendê-lo ou responder que não entende daquele assunto, pois pode levar ao auditado a incorrer no mesmo procedimento. Contudo, para não prejudicar a entrevista, é aconselhável que o auditor apresente seus comentários somente após o término da entrevista.

As entrevistas devem ser realizadas preferencialmente por dois auditores. O objetivo é que não seja esquecida nenhuma informação colhida quando o auditor formalizar o seu resultado em papel de trabalho.

O auditor não deve confiar excessivamente em sua memória, e sim anotar os dados durante a entrevista. Tal recomendação é importante para assegurar o registro dos dados obtidos por essa técnica. Além disso, a inexistência de anotações pode suscitar dúvidas do auditado quanto à relevância das informações que está prestando. Todavia, essas anotações devem ser feitas de forma comedida, para não inibir o auditado, nem comprometer o ritmo da entrevista.

Para o auditor, uma boa forma de certificar-se de que entendeu a resposta do auditado é fazer a “pergunta de verificação”, confirmando o que foi respondido.

Depois de formalizado o resultado da entrevista, a equipe deve submetê-lo formalmente (via e-mail) ao entrevistado, estabelecendo um prazo para a ratificação das informações obtidas.

## **6.2 - Questionário**

Questionário é uma lista de perguntas utilizada para colher dados de um conjunto de pessoas. Refere-se geralmente aos formulários enviados pelos correios, inclusive eletrônicos ou preenchidos pelo informante, sem a presença do entrevistador.

Isoladamente, não é um instrumento de pesquisa muito eficiente, uma vez que as perguntas nele contidas, pela própria limitação humana para elaborá-las, podem não deixar claro para alguns, o tipo de informação que o auditor procura obter, principalmente quando se trata de uma amostra de pessoas que não tenham interesse direto no assunto pesquisado ou cujo nível de instrução seja incompatível com o nível das perguntas.

Como o auditor não participa do processo de preenchimento das respostas, a carta de apresentação do questionário deve deixar claro quem realiza a pesquisa, o objetivo da auditoria e o motivo pelo qual se escolheu

aquela pessoa para respondê-lo. Tal carta virá acompanhada de instruções minuciosas e específicas sobre como o questionário deverá ser preenchido.

### 6.3 - Formulário

A técnica de Formulário difere da empregada no Questionário porque as questões são formuladas e anotadas por um entrevistador, face a face com o informante. Na modalidade Questionário o próprio entrevistado preenche as respostas.

### 6.4 - Vantagens e desvantagens

As vantagens e desvantagens observadas em cada um dos métodos de coleta de dados estão apresentadas nos quadros a seguir.

Quadro 1

<b>Entrevista</b>	
<b>Vantagens</b>	<b>Desvantagens</b>
1. Possibilidade de melhor compreensão das perguntas; 2. Possibilidade de se obter dados complementares; 3. Permite a captação imediata e corrente da informação desejada; 4. Permite tratar de assuntos de natureza complexa.	1. É mais demorada; 2. Não permite uma grande amostra; 3. Pode provocar a inibição do entrevistado, sujeitando-se à influência do auditor.

Quadro 2

<b>Questionário</b>	
<b>Vantagens</b>	<b>Desvantagens</b>
1. Poupa tempo; 2. Atinge maior número de pessoas simultaneamente; 3. Economiza pessoal; 4. Maior liberdade das respostas, em razão do anonimato; 5. Mais tempo para responder e em hora mais favorável.	1. Percentual pequeno de questionário devolvido; 2. Grande número de perguntas sem respostas; 3. Impossibilidade de ajudar o informante em questões mal compreendidas; 4. Não pode ser aplicado aos analfabetos; 5. Na leitura de todas as perguntas, antes de respondê-las, uma pode influenciar a outra; 6. Nem sempre é o escolhido quem responde ao questionário, invalidando assim as questões.

### Formulário

<b>Vantagens</b>	<b>Desvantagens</b>
1. Utilizável em quase todos os segmentos da população, uma vez que é o entrevistador que o preenche; 2. Presença do pesquisador, que pode explicar os objetivos da pesquisa e elucidar perguntas que não estejam muito claras; 3. Obtenção de dados mais completos e úteis.	1. Menos liberdade das respostas, em virtude da presença do entrevistador; 2. Menos tempo para responder às perguntas; não havendo tempo para pensar, elas podem ser invalidadas; 3. Insegurança nas respostas, por falta do anonimato, quando aplicável; 4. Mais demorado, por ser aplicado a uma pessoa de cada vez.

#### 6.5 - Aspectos a serem considerados

No planejamento da execução de qualquer uma das técnicas citadas, alguns aspectos devem ser observados:

- a) evitar o número excessivo de perguntas;
- b) usar linguagem compatível com o público alvo;
- c) certificar-se de que as perguntas não possam ser respondidas pelo próprio auditor; e
- d) evitar perguntas que possibilitem respostas evasivas e/ou ambíguas.

## Capítulo VII

### 7. AMOSTRAGEM

Amostragem em auditoria é empregada para obter informação sobre um todo (população), quando só seria viável ou recomendável o exame de uma parte dos elementos desse todo (amostra).

#### 7.1 - Riscos

É necessário que o auditor avalie os riscos envolvidos ao realizar uma seleção para a realização de seus testes (Vide Capítulo 8). No que se refere a esta seleção, há dois tipos de riscos a serem avaliados:

a) Risco de amostragem é o risco que a conclusão do auditor, com base em amostra, pudesse ser diferente se toda a população fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria. O risco de amostragem pode levar a dois tipos de conclusões errôneas:

– no caso de testes de controles (observância), em que os controles são considerados mais eficazes do que realmente são ou no caso de testes substantivos, em que não seja identificada distorção relevante, quando, na verdade, ela existe. O auditor deve se preocupar com esse tipo de conclusão errônea porque ela afeta a eficácia da auditoria e é provável que leve a uma opinião de auditoria não apropriada;

– no caso de testes de controles (observância), em que os controles são considerados menos eficazes do que realmente são ou no caso de testes substantivos (ou detalhados), em que seja identificada distorção relevante, quando, na verdade, ela não existe. Esse tipo de conclusão errônea afeta a eficiência da auditoria porque ela normalmente levaria a um trabalho adicional, cujo resultado final confirmaria que as conclusões iniciais estavam incorretas.

b) Risco não resultante da amostragem é o risco que o auditor chegue a uma conclusão errônea por qualquer outra razão que não seja relacionada ao risco de amostragem.

O nível de risco de amostragem que o auditor está disposto a aceitar afeta o tamanho da amostra. Quanto menor o risco que o auditor está disposto a aceitar, maior deve ser o tamanho da amostra.

## **7.2 - Amostragem probabilística e não probabilística**

Em auditoria, comumente são aplicados os métodos da Amostragem Estatística (ou Probabilística) e da Amostragem por Julgamento (ou Não Probabilística).

A Amostragem Estatística (ou Probabilística) baseia-se em critérios matemáticos e exige que a amostra selecionada apresente um comportamento mensurável em termos das leis de probabilidade. Quando um teste de auditoria é baseado nela, seu resultado pode ser representativo da situação da população da qual foi extraída a amostra, dentro de um grau de confiança estipulado.

A Amostragem por Julgamento (ou Não Probabilística) baseia-se em critérios pessoais decorrentes da experiência profissional do auditor e do seu conhecimento do setor em exame.

A seleção da amostra, por qualquer método, obedece às seguintes fases:

- a) quantificação da amostra, dimensionada em função dos controles internos existentes na organização auditada e dos objetivos da auditoria;
- b) seleção e identificação da amostra;
- c) seleção de procedimentos de auditoria aplicáveis à amostra; e
- d) avaliação dos resultados da amostra.

## **7.3 - Técnicas e exemplos de amostragens probabilísticas**

Amostragem Probabilística Casual ou Aleatória Simples equivale a um sorteio e é utilizada quando a população encontra-se desordenada, sendo que, por essa técnica, qualquer elemento tem a mesma chance de ser sorteado.

Quando a população é relativamente pequena (até 30, por exemplo), pode-se numerar os elementos e, em seguida, realizar o sorteio.

Tratando-se de uma quantidade grande, o processo de sorteio torna-se trabalhoso. Para tanto, utiliza-se a Tabela de Números Aleatórios (TNA) – Apêndice IV. A leitura dessa tabela é feita, após escolhido o ponto de início, da esquerda para a direita e vice-versa, de cima para baixo e vice-versa, na diagonal etc. A opção deve ser feita antes de iniciado o processo. Veja o exemplo a seguir:

Supondo que uma amostra deverá ter 12 elementos de uma população total de 90 indivíduos, e que se tenha escolhido começar na primeira linha da Tabela de Números Aleatórios (TNA), partindo da esquerda para a direita. O primeiro número escolhido seria 57, o segundo 72, e a sequência seria:

57 – 72 – 00 – 39 – 84 – 84 – 41 – 79 – 67 – 71 – 40 – 21 – 13 – 97 – 56 – 49 – 86 – 54 – 08 – 93 – 29 – 68 – 74 – 54 – 83

Destes números sorteados seriam utilizados os 12 primeiros:

57 – 72 – 39 – 84 – 41 – 79 – 67 – 71 – 40 – 21 – 13 – 56

Se o procedimento escolhido fosse da direita para esquerda, os elementos utilizados seriam:

83 – 54 – 74 – 68 – 29 – 08 – 86 – 49 – 56 – 13 – 21 – 40

Na Amostragem Probabilística Sistemática também é feito o sorteio, sendo que nessa amostragem os elementos da população já se encontram ordenados e, nesses casos, não é necessário construir um sistema de referência (TNA). Exemplos de populações ordenadas: fichas individuais de empregados (alfabética), casas de uma rua (número), notas fiscais (data) etc. Veja o exemplo a seguir:

Supondo que uma empresa tenha 720 empregados em determinado setor, dentre os quais se deseja uma amostra formada por 30 destes empregados.

1. Determinar o intervalo de amostragem.

$$\text{Intervalo} = \frac{\text{População}}{\text{Amostra}} \Rightarrow \frac{720}{30} \Rightarrow 24$$

2. Escolher, por sorteio, um número de 01 a 24 (inclusive). Este número indicará o primeiro elemento da amostra.

3. Se o primeiro número sorteado for o 5, os demais elementos serão escolhidos, periodicamente, em intervalos de 24 em 24.

$$2.^{\circ} \rightarrow 5 + 24 = 29.^{\circ} \quad 3.^{\circ} \rightarrow 29 + 24 = 53.^{\circ} \quad 4.^{\circ} \rightarrow 53 + 24 = 77.^{\circ}$$

A Amostragem Probabilística Estratificada é utilizada quando a população encontra-se dividida em estratos (ou camadas, faixas, intervalos etc.). A eficiência da auditoria pode ser melhorada se o auditor estratificar a população, dividindo-a em subpopulações distintas que tenham características similares. O objetivo da estratificação é o de reduzir a variabilidade dos itens de cada estrato e, portanto, permitir que o tamanho da amostra seja reduzido sem aumentar o risco de amostragem. Exemplo de população dividida em estratos:

- a) sexo (homem e mulher);
- b) idade (criança, adolescente, adulto e idoso); e
- c) faixa salarial (até 1 SM, de 1 a 2 SM, de 2 a 4 SM, acima de 4 SM).

Após a escolha da quantidade de elementos por estrato, será utilizada a amostragem simples (sorteio ou TNA) para determinar os indivíduos que comporão a amostra. Por exemplo:

Será realizada uma pesquisa, a partir de uma amostra, de 12 turistas. Esses turistas compõem um grupo de 94 que estão hospedados em hotéis na área da AP1, sendo: 45 argentinos, 18 bolivianos e 31 colombianos. Determinar a quantidade de pessoas de cada nacionalidade que responderá a pesquisa

Calcula-se primeiramente percentual da amostra:

$$\% \text{ amostra} = \frac{\text{amostra}}{\text{população}} \times 100 = \frac{12}{94} \times 100 = 12,766\%$$

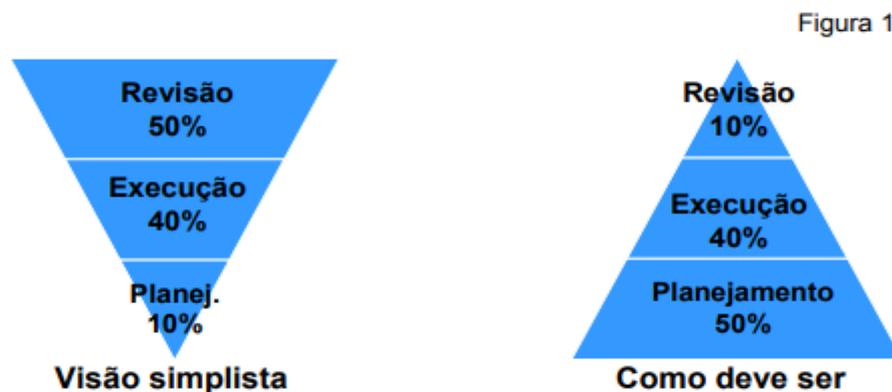
Estrato (Nacionalidade)	População	Cálculo Proporcional	Valor	Amostra
Argentina	45	45 x 12,766%	5,745	6
Boliviana	18	18 x 12,766%	2,298	2
Colombiana	31	31 x 12,766%	3,957	4
Total	94	-	-	12

## Capítulo VIII

### 8. PLANEJAMENTO OPERACIONAL

Ao iniciar um trabalho de auditoria, o primeiro passo a ser dado é definir o resultado que se espera obter, pois isso norteará o planejamento e a execução dos trabalhos.

O planejamento é a fase mais importante do processo de auditoria. O gasto de horas nessa fase deve ser visto como “investimento”, pois, além de economizar tempo de trabalho, minimiza o risco de haver “surpresas” na fase da execução da auditoria. Muitas vezes a equipe tem uma visão simplista, faz um planejamento resumido e parte logo para a execução do trabalho, defrontando-se com muitos imprevistos. A figura a seguir ilustra a comparação entre as duas posturas diante do planejamento.



O planejamento tem por finalidade definir questões essenciais à realização da auditoria, razão pela qual pressupõe adequado conhecimento do objeto a ser auditado e das práticas operacionais a ele aplicadas. O planejamento organiza-se nas seguintes etapas:

- a) levantamentos preliminares;
- b) elaboração da matriz de planejamento;

- c) delimitação do escopo dos trabalhos; e
- d) elaboração do programa de auditoria.

A fim de orientar as equipes de auditoria na fase de planejamento do trabalho, um roteiro dos passos a serem seguidos está apresentado no Apêndice V deste Manual.

### **8.1 - 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.

Os documentos e informações obtidos nesta atividade devem ser arquivados, durante a auditoria, em pasta corrente.

O levantamento preliminar pode ser dividido em etapas, assim compreendidas:

- a) conhecimento detalhado do contrato a ser auditado, da área de atuação do órgão, e da legislação, no que for significativo ao objetivo da auditoria (Apêndice VI);
- b) utilização dos trabalhos de outros auditores, especialistas ou auditores internos, das diligências e demais trabalhos realizados pelo TCE/RJ;
- c) conhecimento detalhado dos sistemas de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade.

Os sistemas a serem avaliados são aqueles que se relacionam com as áreas/pontos potencialmente significantes, pois a intenção não é a de analisar todos os controles internos exercidos pela entidade, mas somente aqueles que serão importantes para responder às questões de auditoria. O objetivo desta avaliação é identificar o grau de confiança que o auditor pode ter

nos controles internos e, com isso, definir o risco envolvido e a extensão dos trabalhos.

Os procedimentos para avaliação dos sistemas de controle interno são:

a) revisão das normas, rotinas e procedimentos dos setores eleitos, caso estejam documentados, com vistas, inclusive, a subsidiar a entrevista.

É importante não apenas conhecer, mas também documentar as rotinas e funções relacionadas com os principais sistemas de controle interno. A documentação do sistema pode ser realizada de três formas, não excludentes: uso de fluxograma, relato descritivo e aplicação de questionários.

As rotinas e funções de interesse do auditor são aquelas efetivamente praticadas, posto ser com base nelas (pontos fortes e fracos) que devem ser elaborados o planejamento e os programas de auditoria. As situações de inobservância dos sistemas de controle instituídos pela entidade devem ser registradas para posteriores providências.

b) entrevista com o responsável pelo setor, com o objetivo de:

– registrar, em papel de trabalho, as atividades realizadas pelo setor (caso essas não estejam documentadas), para melhor compreendê-las e revisá-las. Dentre as questões a serem documentadas destacam-se:

1. documentos/informações recebidos, processados e expedidos;
2. setores inter-relacionados;
3. procedimentos realizados;
4. sistemas utilizados, informatizados ou não;

– identificar os servidores responsáveis pelas seguintes atividades:

1. autorização;
2. revisão/controle;
3. operacionalização.

– registrar em papel de trabalho, os pontos de controle fracos ou inexistentes;

c) realização de testes de observância objetivando confirmar se os sistemas de controle estabelecidos pela instituição em suas normas e/ou aqueles documentados na etapa anterior são de fato praticados no dia a dia. Para isso deve-se obedecer às seguintes etapas:

– selecionar, por amostra, um conjunto de registros, processos ou itens, representativos das atividades objeto do levantamento. A amostra a ser utilizada deverá ser a mínima necessária à confirmação dos procedimentos praticados pelo auditado (ressalta-se que ao longo do procedimento de auditoria a revisão dos controles internos deve ser observada). Deve-se considerar que, quanto mais relevante a área objeto do levantamento, maior deverá ser a compreensão e a confirmação dos procedimentos;

– verificar, na amostra selecionada, o fiel cumprimento das rotinas levantadas, registrando em papel de trabalho as ocorrências derivadas da falta de aderência ao sistema de controle em análise.

Após a aplicação desses procedimentos, a equipe de auditoria deve estar em condições de realizar a avaliação preliminar acerca da satisfatoriedade do sistema auditado.

## **8.2 - Matriz de Planejamento**

A Matriz de Planejamento é uma esquematização das informações relevantes do planejamento e dos procedimentos de uma auditoria, com o propósito de orientar a equipe na fase de execução.

A Matriz de Planejamento deverá conter os seguintes campos:

- a) questões de auditoria;
- b) informações requeridas;
- c) fontes de informações; e
- d) método de coleta de dados.

Na elaboração da Matriz de Planejamento, o primeiro passo, portanto, é a formulação das questões de auditoria.

A Matriz de Planejamento será elaborada nas auditorias de:

- a) prestação de contas;
- b) conformidade;
- c) operacional;
- d) pessoal/folha de pagamento;
- e) sistema; e
- f) receita.

O modelo de Matriz de Planejamento encontra-se no Apêndice VII. A seguir, são tecidos comentários para cada um de seus campos.

### **8.2.1 - Questões de Auditoria**

Identificados os pontos potencialmente significativos e o risco de auditoria, resta estabelecer os objetivos específicos do trabalho, expressos como questões de auditoria.

Os objetivos específicos, a priori, são as questões a serem respondidas pela auditoria. A título de exemplo pode-se citar: a contratação atendeu às exigências legais previstas? O serviço está sendo executado conforme contratado?

Assim, as evidências a serem perseguidas ao longo dos trabalhos de auditoria são aquelas necessárias para responder a tais questionamentos.

Os objetivos específicos devem estar vinculados ao objetivo geral e, conseqüentemente, às questões que motivaram a solicitação dos trabalhos 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.

Sempre que possível, deve-se avaliar o custo x benefício da questão.

### **8.2.2 - 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.

### **8.2.3 - Método de coleta de dados**

Deve ser especificado como serão coletadas as informações. Exemplos de método de coleta: entrevistas, questionários, observação direta, utilização de dados já existentes etc.

### **8.3 - Delimitação do escopo dos trabalhos**

Para se definir o escopo do trabalho é necessário o estabelecimento prévio do risco da auditoria.

#### **8.3.1 - Estabelecimento do risco de auditoria**

O livro “Planejamento Estratégico em Auditoria – Auditoria baseada em risco” define “risco como o potencial de perda para uma organização devido a erro, fraude, ineficiência, falta de aderência aos requisitos estatutários ou ações que tragam descrédito à organização e que possam afetar negativamente o alcance de seus objetivos”. Resumindo, risco é possibilidade de algo dar errado.

Quando risco é mencionado na atividade de auditoria, pode ser assim definido:

O risco de auditoria – RA é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada. É o resultado de três tipos de risco que devem ser avaliados individualmente, num primeiro momento, e em conjunto, posteriormente, para assim estabelecer-se o risco de auditoria. São eles:

a) O risco inerente – RI é aquele que decorre da própria natureza da operação, independentemente da existência de controle. É a percepção da possibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes, mesmo antes de se conhecer e avaliar a eficácia do sistema de controles do órgão ou entidade. Assim, uma instituição bancária possui, pela sua própria natureza, um risco inerente muito superior àquele verificado numa empresa prestadora de serviços. O risco inerente deve ser avaliado sem que se leve em consideração a existência de controles na instituição, cuja avaliação se dá por ocasião da mensuração do risco de controle;

b) O risco de controle – RC é o risco de não haver um bom sistema de controles internos que previna ou detecte, em tempo hábil, erros ou

irregularidades relevantes. O risco de controle está relacionado à vulnerabilidade; e

c) O risco de detecção – RD é o risco de não serem descobertos pelo auditor eventuais erros ou irregularidades relevantes. Esse risco tem o mesmo significado do risco da amostra – RAM, nos casos de trabalhos apoiados em métodos estatísticos. O risco da amostra consiste na probabilidade de um erro ou irregularidade não ser encontrado pelo auditor, por não estar incluso na amostra. Dentro da avaliação do risco de detecção, deve-se considerar se os critérios estabelecidos para a seleção da amostra são de fato razoáveis, atingíveis e pertinentes, posto que sua inadequação poderá conduzir a conclusões equivocadas ou insuficientes.

A avaliação do risco é procedimento contínuo, devendo ser revista a cada fase do processo de auditoria.

Cabe observar que é a adequada avaliação dos riscos de auditoria que define a profundidade e a natureza das atividades de investigação (testes substantivos) e, portanto, quanto maiores forem os riscos existentes, necessariamente maiores serão os procedimentos específicos para minimizá-los.

Estabelecer os riscos envolvidos permite antever possíveis falhas ainda na fase de planejamento, levando à inclusão, nos programas de auditoria, de procedimentos que visem minimizá-los. O risco decorre basicamente das seguintes situações:

- a) utilização de critérios indevidos, resultando em afirmações equivocadas;
- b) falta de definição precisa do escopo, fato este que pode afetar a interpretação dos resultados;
- c) confiança e conseqüente apoio em sistemas de controle interno deficientes;
- d) não detecção ou relato de desvios significativos em relação aos critérios fixados; e
- e) emprego de técnicas estatísticas de forma inadequada.

Como resultado da avaliação do risco de auditoria (RA), obtém-se uma relação dos fatores de risco para a auditoria e de sua influência nos objetivos, escopo, extensão, critérios e procedimentos a serem realizados. O detalhamento dos fatores de risco deve ser mais extenso quanto maiores forem a materialidade e a relevância envolvidas.

O quadro a seguir exemplifica a relação entre a relevância do processo, os controles internos e a extensão dos trabalhos.

Quadro 4

<b>Importância do Processo</b>	<b>Eficácia do Controle Interno</b>	<b>Extensão do Teste de Auditoria</b>
Elevado	Forte	Baixa
	Adequado	Moderada a alta
	Fraco	Alta
Moderado	Forte	Baixa
	Adequado	Moderada
	Fraco	Moderada
Baixo	Forte	Baixa
	Adequado	Baixa
	Fraco	Baixa

### 8.3.2 - Definição do escopo

A partir das questões propostas na matriz de planejamento e do risco de auditoria deve ser definida a extensão dos trabalhos a serem realizados. Deve-se, assim, explicitar quais as áreas, controles, sistemas, atividades e práticas a serem auditados, e a extensão e a profundidade dessa verificação.

O escopo é aquilo que o auditor se limita a avaliar para dar sua opinião. Sendo assim, deve guardar relação com as questões de auditoria.

O auditor, ao estabelecer o escopo, deve abordar as seguintes questões:

- **O que** será analisado (abrangência);

- **Quando** serão realizados os testes (oportunidade);
- **O quanto** será analisado (extensão).

As variáveis básicas utilizadas para delimitação do escopo da auditoria são:

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

b) relevância: significa a importância relativa ou papel desempenhado por uma determinada questão, situação ou unidade organizacional, existente em um dado contexto; e

c) criticidade (risco): representa o quadro de situações críticas efetivas ou potenciais a ser controlado. Trata-se da composição dos elementos referenciais de vulnerabilidade, das fraquezas, dos pontos de controle com riscos operacionais latentes etc.

A avaliação dos itens anteriores pode levar o auditor a redefinir o objetivo da auditoria (questões de auditoria).

### **8.3.3 - Definição do erro aceitável**

Sob o enfoque da auditoria contábil, o valor de materialidade consiste na magnitude de uma incorreção ou omissão de informação, cujo efeito, se conhecido pelo auditor, provavelmente modificaria ou afetaria suas conclusões sobre a posição financeira e resultados das operações da entidade auditada.

Desse modo é pertinente estabelecer o valor de materialidade, ou seja, o valor do erro monetário máximo, cuja ocorrência, na opinião do auditor, não implica erro material na conclusão emitida.

Esse valor, obviamente, deve ser compatível com a natureza das atividades exercidas pelo auditado, não sendo adequado, portanto, o estabelecimento de valor comum a todos.

O valor de materialidade, em especial, a forma de calculá-lo, não é algo ainda consensual. Todavia, o seu cálculo considera sempre o tipo de atividade exercida pelo ente auditado.

Cabe ressaltar que outras questões atinentes à materialidade devem ser consideradas, tais como a natureza do erro e o contexto em que ocorreu, com seus desdobramentos.

Obviamente, a materialidade aqui referida não deve ser considerada nos casos de irregularidades resultantes de atos voluntários e intencionais, como fraudes e desfalques.

Trazendo o tema para o âmbito da ADG, o valor de materialidade serviria de parâmetro técnico para fins de formação de opinião, para conduzir o procedimento de auditoria, especialmente o planejamento (no momento da estimativa preliminar de materialidade) e para definição da extensão dos testes substantivos (erro tolerável).

#### **8.4 - Programa de Auditoria**

O Programa de Auditoria é o documento no qual são listados os procedimentos que serão adotados em uma auditoria, com o propósito de orientar a equipe na fase de execução.

Na sua elaboração, devem ser consideradas as informações constantes da Matriz de Planejamento, o escopo, a extensão dos trabalhos, os riscos de auditoria e os itens a serem verificados, a fim de que os testes/procedimentos realizados sejam suficientes para responder as questões de auditoria.

Na fase de planejamento da auditoria serão definidos os seguintes campos do Programa de Auditoria:

a) Descrição dos testes/procedimentos

O Programa de Auditoria deve conter os procedimentos previstos para a realização da auditoria. Um programa de auditoria minucioso na descrição dos procedimentos pode facilitar a execução por técnico não experiente. Além disso, será mais fácil fazer a previsão de gasto de tempo na execução do trabalho.

Um exemplo de descrição de testes resumido e detalhado:

– Resumido: Realizar testes de adição e baixa do ativo permanente. (Um auditor experiente sabe quais procedimentos deve adotar para executar tal teste, mas provavelmente um auditor sem experiência terá dificuldade em entender o que exatamente deve ser feito);

– Detalhado: Realizar testes de adição e baixa do ativo permanente. Com base na listagem de movimentação do ativo permanente, selecionar adições e baixas que correspondam a 30% do movimento do ano, e inspecionar a documentação que suportou o registro contábil.

É importante ressaltar que o Programa de Auditoria não se esgota em si mesmo. Na fase de execução da auditoria, ao realizar os procedimentos previstos no planejamento, se o auditor identificar a necessidade de aumentar o escopo do procedimento ou mesmo de realizar testes inicialmente não previstos, ele deverá alterar o Programa de Auditoria.

b) Horas previstas para a realização dos testes.

Embora seja tarefa difícil, a equipe deve tentar estimar de forma mais próxima à realidade e considerar todos os passos do trabalho, pois será com base nesta previsão que será estipulado o prazo do trabalho, por ocasião da Ordem de Serviço de Execução.

Já na fase de execução da auditoria, a equipe deverá preencher os seguintes campos previstos no Programa de Auditoria:

a) “Feito por”: o nome ou iniciais do auditor que realizou o teste;

b) “Ref.”: referência ao papel de trabalho no qual a realização do teste possa ser comprovada; e

c) “Horas Gastas”: quantidade de horas gastas na realização do teste.

Um esboço de Programa de Auditoria está apresentado no Apêndice VIII.

## Capítulo IX

### 9. EXECUÇÃO DE AUDITORIAS

A execução consiste no desenvolvimento dos trabalhos de campo, tendo por base os objetivos e critérios estabelecidos no planejamento. De fato, todas as fases de uma auditoria integram sua execução. Todavia, pretende-se designar com este termo o levantamento de provas e de evidências suficientes ao juízo que se pretende fazer.

As evidências devem conter informações pertinentes, suficientes e adequadas para permitir que a equipe opine conclusivamente sobre os aspectos do objeto considerados relevantes.

De todo modo, a equipe deve estar segura de que terceiros alcançariam as mesmas conclusões a partir das evidências coletadas, avaliando a cada momento a necessidade de provas adicionais para garantir essa segurança.

#### 9.1 - Obtenção de evidências

A evidência vem a ser a prova, ou conjunto de provas coletadas que permite formar convicção acerca do objeto auditado e, assim, subsidiar a emissão de opinião. Como tal, não deve haver nenhuma dúvida quanto à afirmação feita de que o objeto auditado mostra-se regular ou irregular, adequado ou inadequado, verdadeiro ou falso, eficiente ou ineficiente, eficaz ou ineficaz etc., conforme o caso e a opinião manifestada.

A obtenção das evidências de auditoria se dá por meio da aplicação de testes de observância e substantivos. A aplicação desses testes se dá, normalmente, de forma conjugada. A utilização exclusiva de testes substantivos ocorre, tão somente, quando não for possível confiar nos sistemas de controle interno. Ou seja, a quantidade de testes substantivos depende, exclusivamente, do grau de confiança depositado nos sistemas de controle interno.

Na medida em que os testes forem sendo concluídos, esses deverão ser formalizados em papéis de trabalho, que serão disponibilizados à gerência para fins de revisão concomitante.

## **9.2 - Pastas de trabalho**

A guarda dos documentos e informações das auditorias deve ser feita em meio físico e/ou eletrônico, em dois tipos de pasta:

- a) pastas correntes; e
- b) pastas permanentes.

Devem ser arquivados na pasta os papéis de trabalho finais. A pasta deve estar organizada de forma a facilitar a sua revisão. Deverão ter até 7 cm de altura. Sendo necessário, deverá ser subdividida.

No Apêndice IX, apresentamos um modelo de um índice de pasta, que deverá ser adaptado segundo as características de cada trabalho, sem, contudo, deixar de seguir um padrão de referência e ordenação.

### **9.2.1 - Pastas correntes**

A pasta corrente deve conter os documentos e informações referentes à determinada auditoria, nas etapas de planejamento, execução, revisão e monitoramento. A pasta corrente serve não só à guarda dos documentos como para a sua organização. Assim, ela deve, sempre que necessário, ser reorganizada ou subdividida, a critério da equipe, em cada etapa da auditoria, de modo a facilitar a manipulação do seu conteúdo. Nela devem ser guardados, por exemplo, os seguintes documentos:

- a) Relatório de Auditoria final (numerado e assinado);
- b) Sumário das Fragilidades (Apêndice X);
- c) Sumário das Respostas (Apêndice XI);
- d) Ordem de Serviço (Apêndice I);
- e) Matriz de Planejamento (Apêndice VII);

- f) Programa de Auditoria (Apêndice VIII);
- g) expedientes emitidos e recebidos (documentos de circularização, ofícios etc.);
- h) anotações, documentos e papéis de trabalho que evidenciem procedimentos de auditoria e que respaldem a confecção do correspondente relatório; e
- i) Formulário de Revisão (Apêndice XIII).

### **9.2.2 - Pastas permanentes**

As pastas permanentes devem conter informações que possam ser utilizadas em mais de uma auditoria. Por essa razão, seu conteúdo deve ser constantemente atualizado. Assim como as pastas correntes, devem possuir índice e ser adequadamente organizadas. Os documentos que delas forem retirados devem ser substituídos por folha de papel na qual seja indicada a identificação do documento retirado, o nome e a assinatura de quem o retirou. Essas pastas devem conter informações menos sujeitas a modificações, tais como:

- a) identificação do órgão ou da entidade (nome, natureza jurídica e localização na estrutura governamental);
- b) missão institucional;
- c) legislação e normas (ato de criação, estatuto, regimento interno, portarias etc.);
- d) estrutura organizacional; e
- e) áreas de atuação.

### **9.3 - Resultado do trabalho**

Ao concluir os procedimentos de auditoria, o auditor deve concluir sobre o trabalho, respondendo as questões estabelecidas. Sua opinião deve ser registrada no Sumário de Respostas, conforme estabelecido no Apêndice XI. Este documento subsidiará o auditor a redigir o Parecer.

Destaca-se que este documento é descritivo e não deve se restringir às fragilidades, mas conter, de forma resumida, o resultado das análises, testes e procedimentos realizados, tendo foco nas questões mais relevantes.

#### **9.4 - Reunião de encerramento do trabalho em campo**

Ao terminar o trabalho de campo, a equipe deve se reunir com a mesma pessoa a qual se apresentou no início do trabalho.

Esta reunião tem como objetivo informar ao órgão auditado o término do trabalho de campo, a liberação dos recursos disponibilizados e, quando for o caso, um resumo das fragilidades identificadas durante a auditoria. É importante comunicar que o trabalho passará pelo processo de revisão podendo haver alterações e/ou complementações, e somente após todas as instâncias de revisão o relatório será encaminhado.

Além das questões acima descritas, um dos principais objetivos da reunião de encerramento é a oportunidade de discutir previamente o entendimento da equipe de auditoria e do órgão auditado; apresentar fatos, justificativas e/ou documentos não considerados.

Esta reunião é importante para que não sejam levantadas fragilidades que possam ser derrubadas posteriormente na reunião de discussão da minuta do relatório, demandando tempo de equipe do trabalho e dos revisores.

Esta reunião não possui um documento que a formalize, sendo as informações passadas verbalmente ao órgão auditado.

## Capítulo X

### 10. RELATÓRIO DE AUDITORIA

#### 10.1 - Conceito

Exposição detalhada de circunstâncias e fatos observados em auditoria. Deve incluir, necessariamente, objetivo, escopo e metodologia aplicada, breve descrição do objeto auditado e dos testes realizados, fragilidades detectadas e Parecer da ADG contendo o resultado da auditoria.

No apêndice XII deste manual consta modelo “em branco” do Relatório de Auditoria<sup>3</sup>.

#### 10.2 - Atributos

A redação do relatório deve conter os seguintes atributos:

- a) empatia: ao redigir o relatório, o auditor precisa se colocar na posição do auditado e refletir sobre o conteúdo e a forma como ele deve ser relatado;
- b) tom construtivo: ao redigir o relatório, o auditor deve ter em mente que seu objetivo é obter reações favoráveis às fragilidades e recomendações. Logo, o auditor deve enfatizar os aspectos positivos;
- c) efeitos visuais: a utilização de gráficos, mapas e fotografias é recomendada, pois facilita a compreensão por parte do leitor, sem exageros; e
- d) clareza e simplicidade: partindo-se do pressuposto de que nem todos os leitores possuem conhecimentos técnicos detalhados sobre os assuntos abordados no relatório, o auditor precisa ser claro e simples na apresentação de suas conclusões. Para isso, deve atentar para as seguintes questões:

- os parágrafos devem ser curtos;
- o estilo da escrita deve ser simples;

---

<sup>3</sup>O relatório de auditoria deve estar acompanhado do Formulário de Acompanhamento de OS (apêndice II)

- a obscuridade e as ideias desconexas têm que ser evitadas;
- a maneira mais curta e direta de expor uma ideia é a melhor;
- a moderação é necessária, ênfase desnecessária e exageros de linguagem devem ser evitados. Cumpre evitar linguagem rebuscada, expressões “floreadas” e “chavões”. Expressões latinas ou em outros idiomas devem ser evitadas;
- as abreviaturas e os termos técnicos desconhecidos ou pouco usados devem ser definidos e explicados;
- precisão: o relatório deve ser completo e exato. Cada frase, valor e referência devem estar fundamentados em fatos apurados, devidamente comprovados. Precisão é exatidão e, por isso, em hipótese alguma, o auditor deve afirmar ou levantar questões que não possam ser comprovadas; e
- concisão: é a exclusão de tudo que for desnecessário ao entendimento do relatório de auditoria, sem prejudicar o seu conteúdo, evitando-se o supérfluo. É a eliminação de ideias, observações, palavras e parágrafos que não fazem falta ao texto.

**Redação A: texto prolixo**

“Promover a contratação de seguro contra riscos de toda espécie, para proteção dos bens móveis e imóveis da entidade”.

“Constatamos, através das análises dos processos selecionados, desobediência ao disposto no contrato...”.

**Redação B: texto conciso**

“Contratar seguros contra sinistros para os bens móveis e imóveis”.

“Verificamos desobediência ao contrato...”.

Observe que a redação B é mais concisa, resumida, e transmite a mesma mensagem.

### 10.3 - Formatação do texto

Como o relatório é um documento encaminhado a todos os órgãos da PMSG, é preciso que ele possua uma padronização em sua formatação, criando assim uma identidade visual da ADG. Dessa forma, ao redigir o

relatório, o auditor deve, além de atender ao Manual de Redação da Presidência da República e às normas da ABNT NBR 14724:2011, observar os seguintes requisitos:

- a) o texto deve ser digitado em cor preta, podendo utilizar outras cores somente para as ilustrações;
- b) as margens devem ser: superior e inferior de 2 cm e esquerda e direita de 3 cm;
- c) a fonte deve ser Arial e ter tamanho 12 para todo o trabalho, excetuando-se citações com tamanho 11 e as notas de rodapé, tabelas e quadros com 10;
- d) o espaçamento deve ser simples entre as linhas e o alinhamento justificado. Deve ser usado 6 pontos antes e depois dos parágrafos;
- e) a marcação das páginas inicia-se no corpo do texto. A capa, folha de distribuição, da relação dos auditores e do sumário entram apenas na contagem;
- f) o texto é subdividido em títulos escritos em letras maiúsculas e os subtítulos em minúsculas (apenas a primeira letra em maiúscula), os dois em negrito. Os subtítulos serão numerados até 3 níveis, a partir do quarto nível será utilizadas letras em maiúsculo, conforme exemplo a seguir:

### **3 - INFORMAÇÕES E ANÁLISES**

#### **3.1 Dos testes realizados**

##### **3.1.1 Conformidade**

###### **A) Do processo instrutivo**

###### **B) Dos processos de pagamento**

- g) havendo a necessidade de utilização de siglas, o nome que a ela corresponde deve vir escrito por inteiro pela primeira vez que for citado, seguido de travessão e a introdução da sigla. Por exemplo: Tribunal de Contas do Estado – TCE;

h) a apresentação de dados pode ser feita na forma de quadros, tabelas, diagramas, mapas, fotografias e gráficos, sempre citando a fonte dos dados. Sempre que necessário, a apresentação de dados deve incluir nota explicativa.

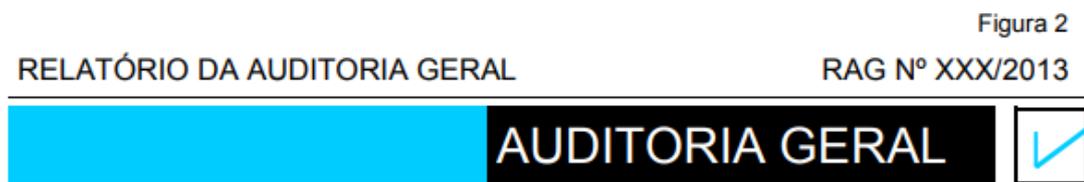
As tabelas que possuem dados numéricos, não devem conter os traços verticais que as delimitem à esquerda e à direita.

O número da tabela deve aparecer no canto superior direito e com a fonte 10. Exemplo: Tabela 1.

i) o cabeçalho e o rodapé do relatório devem atender respectivamente aos modelos apresentados a seguir:

– Cabeçalho

O cabeçalho, que aparece em todas as folhas do relatório, deve ter o seguinte modelo:

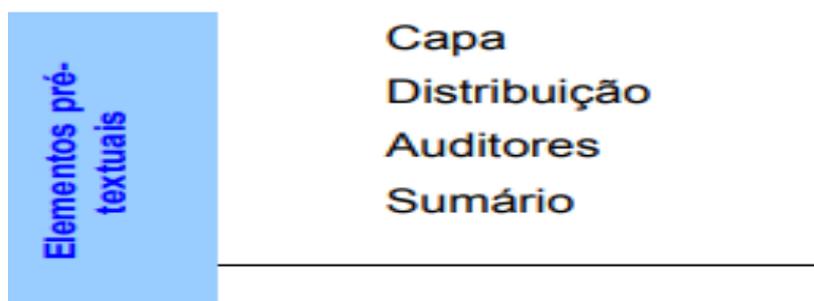


– Rodapé

O rodapé, que aparece apenas no corpo do texto, apresenta o seguinte modelo:

#### 10.4 - Estrutura (Seção) do relatório

A estrutura de um relatório compreende uma série de elementos que estão relacionados a seguir:





1. Objetivo
2. Escopo e metodologia
3. Informações e análises
4. Fragilidades (quando houver)
5. Oportunidade de melhorias (quando houver)
6. Considerações finais (quando houver)
7. Parecer

Apêndices (quando houver)

Anexos (quando houver)

#### 10.4.1 - Capa

A capa contém:

a) o título indicando uma descrição resumida sobre o tema objeto do trabalho. Destaca-se que não deve ser incluído na descrição o tipo de análise realizada; isso estará descrito dentro do relatório. Por exemplo:

Correto: Vigilância armada – contrato 055/2013

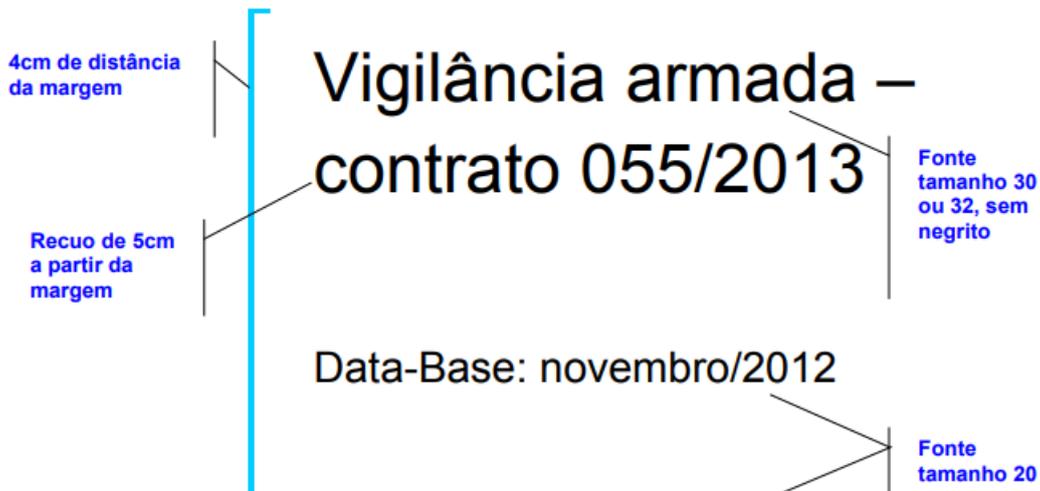
Indevido: Análise da contratação e execução dos serviços de vigilância armada – contrato 055/2013

a) a data-base do trabalho, quando aplicável; e

b) o órgão/entidade auditado. Pode haver mais de um órgão, quando o objeto da auditoria for de responsabilidade de dois ou mais órgãos/entidades.

Esses itens devem estar centralizados na folha e unidos por um colchete azul (azul-céu), conforme a figura a seguir:

Figura 4



## SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE

Além disso, constará na capa, e somente na capa, o rodapé centralizado com o logotipo da PMSG:

Figura 5



### 10.4.2 - Distribuição

O Relatório de Auditoria-Geral – RAG deve ser encaminhado a dois grupos de pessoas<sup>4</sup>, aos que vão tomar providências para sanar as fragilidades e aos que tem algum interesse no assunto. Assim, a distribuição é dividida em duas seções:

a) Cópia para ação: pode ser destinada ao Secretário/Presidente da entidade auditada; a outro Secretário ou Presidente, quando houver fragilidades cuja ação dependa de outro órgão, diferente do que foi auditado; ao responsável da unidade administrativa que foi auditada, por exemplo: o diretor do hospital ou da escola; e

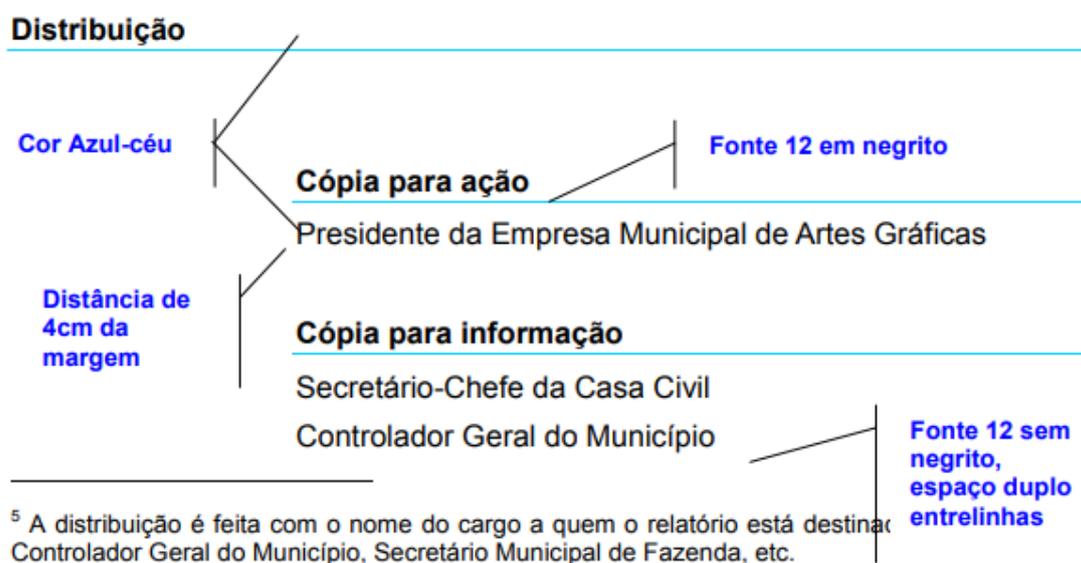
<sup>4</sup>A distribuição é feita com o nome do cargo a quem o relatório está destinado: Controlador-Geral do Município, Secretário Municipal de Fazenda etc.

b) Cópia para informação: pode ser destinada ao Secretário do órgão da administração direta ao qual a entidade (indireta) esteja subordinada; ao Controlador-Geral e ao Prefeito.

Caso o RAG não tenha fragilidades, só haverá cópia para informação, incluindo, o próprio órgão/entidade auditado.

Em seguida, o modelo da seção de distribuição do relatório.

Figura 6

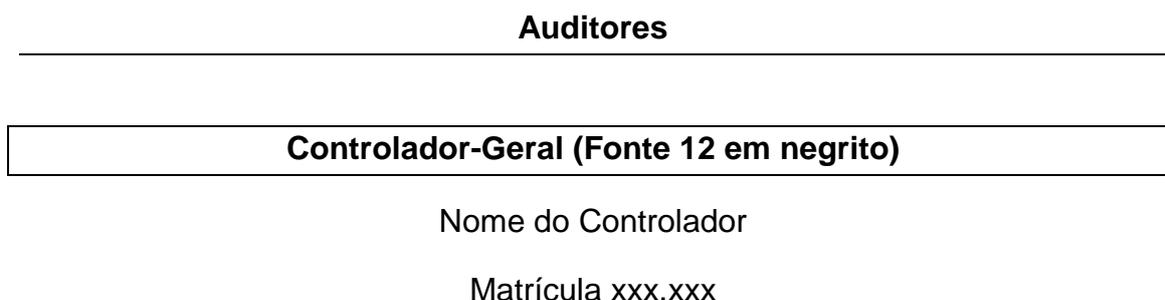


### 10.4.3 - Auditores

Nesta seção devem constar os nomes e matrículas da equipe que realizou a auditoria.

Esta seção será apresentada na parte inferior da página, conforme exemplo a seguir.

Figura 7



<b>Auditor-Geral</b>
----------------------

Nome do Auditor

Matrícula xxx.xxx

<b>Equipe de Auditoria</b>
----------------------------

Nome do membro de equipe

Matrícula xxx.xxx

Nome do membro da equipe

Matrícula xxx.xxx

Nome do membro da equipe

Matrícula xxx.xxx

#### **10.4.4 - Sumário**

Consiste na enumeração das seções do Relatório de Auditoria, relacionando sua paginação. As seções devem ser numeradas a partir do Objetivo até o Parecer, em algarismos arábicos.

Quando aplicável, devem constar todos os apêndices e anexos em ordem alfabética.

Deve estar justificado pelo lado direito, conforme figura a seguir:

**Sumário**

<p>Distância de 4cm da margem</p>	Objetivo	4
	Escopo e metodologia	4
	Informações e análises	6
	Fragilidades	15
	Oportunidades de melhoria	20
	Considerações finais	21
	Parecer	23
<p>Fonte 12 sem negrito, espaço duplo entrelinhas</p>	Apêndices	
	Apêndice I. Nome do apêndice	
	Apêndice II. Nome do apêndice	
	Anexos	
	Anexo I. Nome do anexo	
	Anexo II. Nome do anexo	

**10.4.5 - Objetivo**

A seção Objetivo é composta por um parágrafo introdutório com informações gerais, como o número e data da ordem de serviço de planejamento<sup>5</sup>, a entidade auditada e o objeto do trabalho.

Em seguida é apresentado o objetivo do trabalho em forma de questões de auditoria, as quais devem constar da Matriz de Planejamento.

O trecho a seguir, retirado de um relatório, demonstra a forma como a seção Objetivo deve aparecer.

<sup>5</sup>Quando a fase de execução não for continua à fase planejamento do trabalho, pode-se utilizar a data da Ordem de Serviço da execução.

## 1 OBJETIVO

Em atendimento à Ordem de Serviço nº 120/2013, de 2/5/2013, realizamos auditoria no contrato nº 2009/47, referente à prestação de serviços de diagramação e de impressão do Diário Oficial – D.O., na Empresa Municipal de Artes Gráficas – Imprensa da Cidade – IC.

Esse trabalho teve como objetivo responder às seguintes questões de auditoria.

- ✓ Os processos de contratação e de liquidação das despesas foram formalizados de acordo com a legislação vigente?
- ✓ Os serviços prestados estão de acordo com o contratado?

### 10.4.6 - Escopo e metodologia

O escopo é aquilo que o auditor se limita a avaliar para dar sua opinião. Sendo assim, deve guardar relação com os objetivos da auditoria. É importante não fazer do escopo réplica do programa de auditoria. Ao descrever o escopo devem ser consideradas as seguintes questões:

- a) Abrangência: refere-se à limitação do trabalho, identifica o que foi auditado;
- b) Oportunidade: identifica o período, quando foi realizado o trabalho, pois opinião da Auditoria-Geral se limitará aos fatos ocorridos neste período; e
- c) Extensão: refere-se à amplitude ou tamanho dos exames, identificando o quanto foi examinado. Nesse caso, o auditor limita sua opinião sobre um todo (uma população) baseado em uma amostra.

Deve-se também tomar o cuidado de não misturar escopo com metodologia. Escopo é o que, quando e quanto foi auditado e metodologia é como foi auditado.

O trecho a seguir, exemplifica a forma como o escopo deve ser descrito.

## 2. ESCOPO E METODOLOGIA

Nossos exames foram realizados no período de 2/5/2013 a 23/5/2013, e restringiram-se ao seguinte escopo:

- a) nossas análises tiveram como marco inicial o mês do último (4º) Termo Aditivo de Prorrogação Contratual, ou seja, outubro de 2012 e

abrangeu o período de outubro de 2012 a abril de 2013;

b) verificação da conformidade do processo instrutivo nº 01/400.159/2009 e dos processos de fatura nºs 01/400.024/2012 e 01/400.030/2013 nos períodos analisados;

c) verificação da conformidade da despesa com a legislação pertinente, em especial a Lei nº 8.666/1993, restringindo-se a:

- procedimentos para alterações contratuais, emissão da nota de empenho e procedimentos após a contratação; e

- liquidação, pagamento e contabilização das despesas.

d) com relação aos serviços prestados, verificação quanto à (ao):

- confirmação do número de páginas impressas do D.O.;

- adequação das características do D.O. estabelecidas no Termo de Referência da contratação, quanto ao formato e à gramatura do papel;

- cessão de 08 funcionários com sólidos conhecimentos em informática para diagramação das publicações do D.O.;

- cessão de 10 equipamentos de informática, inclusive monitor LCD de 19 polegadas, para atender aos serviços de diagramação das publicações;

- fornecimento das licenças de uso dos softwares necessários e, no caso do Windows, do Selo Certificado de Autenticidade do software Windows Vista na versão instalada; e

- acompanhamento da publicação no D.O.

O segundo parágrafo apresenta a metodologia utilizada, onde devem ser listados os procedimentos adotados durante a auditoria e constante do Capítulo V deste Manual.

Nossos exames foram realizados em base de testes e, portanto, não identificam, necessariamente, todos os problemas ou ajustes aplicáveis ao sistema sob análise. Os procedimentos de auditoria que julgamos necessários nas circunstâncias foram: inspeção física, exame de documentos, conferência de cálculos e entrevista.

Por fim, será incluído também parágrafo com a data da reunião de discussão da minuta do relatório, na seguinte forma:

Este relatório foi discutido com os representantes da Imprensa da Cidade em XX/XX/2013.

#### **10.4.7 - Informações e análises**

Esta é a seção do relatório menos padronizada, pois o tipo de trabalho definirá o que contém esta seção. Entretanto, podemos apresentá-la em 3 partes:

- a) uma descrição resumida do objeto da auditoria, podendo ser informações sobre um contrato, uma meta de resultado, um tipo de receita...;
- b) se houver orçamento envolvido, demonstrar sua execução;
- c) os testes realizados para cobrir os itens do escopo e o resultado deles. Devem ser descritos de forma simples e resumida. Quando houver fragilidades, comentar que elas estão descritas na seção fragilidade do relatório. Importante ressaltar que aqui só devem conter os procedimentos importantes para fins da auditoria, não sendo necessária a descrição de todos eles.

#### **A) Trabalhos relacionados a contratos ou convênios**

A descrição dos dados contratuais deve ser feita em tópicos e deverá conter no mínimo as seguintes informações:

##### **Do contrato**

- N° do processo:
- N° do contrato:
- Data de assinatura:
- Contratado:
- Objeto (resumido):
- Vigência:
- Valor: R\$
- Fiscais: Portaria "P" nº xx de xx/xx/xxxx (publicada em xx/xx/xxxx), designou a comissão de fiscalização
- Programa de Trabalho: (só se a informação for relevante para o trabalho)
- Natureza da Despesa: (só se a informação for relevante para o trabalho)
- Fonte de Recursos: (só se a informação for relevante para o trabalho)
- Fundamentação legal: Artigo 1º, caput da Lei 10520/2002

Se houver Termos Aditivos, as informações também deverão ser descritas em tópicos, evidenciando as alterações ocorridas pelo Termo. Por exemplo:

- Nº do Termo:
- Data de Assinatura:
- Objeto do Termo: "Altera prazo" / "Modificação de itens" //...
- Valor acrescido:
- Novo valor do contrato:
- Prazo acrescido:
- Nova vigência do contrato

Quando houver vários termos aditivos, esses podem ser apresentados também de outra forma, conforme exemplo a seguir:

A este contrato foram firmados 4 Termos Aditivos, sendo 3 prorrogando o prazo por mais 12 meses, totalizando assim um prazo de 48 meses de contratação, e 1 para acréscimo de valor:

Tabela 1

Contrato	Vigência	Vr. Mensal (R\$)	Valor Instrum. (R\$)
2009/47	1º/10/2009 a 30/9/2010	134.166,67	1.610.000,00
1º Aditivo	1º/10/2010 a 30/9/2011	134.166,67	1.610.000,00
2º Aditivo (acrécimo de valor)	1º/04/2011 a 30/9/2011	12.544,26	75.265,56
3º Aditivo	1º/10/2011 a 30/9/2012	146.710,93	1.760.531,12
4º Aditivo	1º/10/2012 a 30/9/2013	144.051,26	1.728.615,12
<b>Total</b>			<b>6.784.411,80</b>

Fonte: Contrato nº 2009/47, e respectivos termos aditivos, inseridos no processo instrutivo nº 01/400.159/2009.

## B) Da execução orçamentária

Quanto à informação orçamentária do contrato ou programa, esta dever ser apresentada, conforme a tabela a seguir, contendo o orçamento e sua execução em data especificada na parte inferior.

Quanto à execução orçamentária do contrato informamos:

Tabela 2

Descrição	Em reais	Em %
Valor do contrato		
Valor dos termos aditivos		
Valor total contratado		100
Valor total empenhado		
Valor total liquidado		
Valor Pago		

Fonte: Relatório FINCON FCTRR15100 – Relação dos Dados do Instrumento Contratual e sua Execução, emitido em xx/xx/2013.

Tratando-se de convênios ou contratos que prevejam prestação de contas, as informações devem ser apresentadas da seguinte

forma:

Foram apresentadas as seguintes prestações de contas:

Período da Prestação de Contas	Processo

Fonte:

### C) Dos testes realizados e do resultado das análises

Quanto às análises e testes realizados, a descrição deve ser sucinta e abranger os itens constantes do escopo, conforme exemplo a seguir:

#### 3.3.1 Conformidade dos processos

O objetivo dessa análise foi a verificação do cumprimento das normas de contratação e liquidação da despesa na formalização dos processos, e, para isso, foi aplicado o Programa de Auditoria de Conformidade de Análise da Execução da Despesa e do Contrato e as impropriedades constatadas encontram-se indicadas na seção Fragilidades

#### 3.3.2 Medição para faturamento

O faturamento dos serviços é baseado no número de páginas impressas do D.O.. Assim, foram procedidos testes em que foram aleatoriamente selecionados ao menos 5 de cada mês, objetivando a confirmação do número de páginas impressas indicadas nas planilhas de controle contidas com o faturamento mensal.

Os quantitativos de páginas impressas por mês multiplicados ao preço unitário estabelecido contratualmente foram adequados.

Quadro 2

Fechado	27,88 cm x 31,8 cm
Aberto	55,7 cm x 31,8 cm
Gramatura do papel	48 g/m2

### **3.3.3 Cessão de diagramadores**

A fim de verificar se a quantidade dos profissionais de diagramação disponibilizados pela contratada está em conformidade com a prevista no contrato, solicitamos a relação dos nomes dos diagramadores da publicação do D.O., a qual foi confirmada pelo fiscal do contrato e Gerente de Publicação do D.O., conferindo com o quantitativo previsto de 8 diagramadores.

### **3.3.4 Equipamentos de informática**

Com objetivo de atestar que os 10 computadores previstos foram disponibilizados à IC, realizamos inspeção física nas instalações da Gerência de Publicação do D.O. e na Assessoria de Informática, ambas na sede da empresa, bem como, na Agência D.O.Rio junto ao CASS. Verificamos também os controles de bens patrimoniais, quanto ao registro dos bens de terceiros. O resultado dessas análises está descrito na seção Fragilidades do presente relatório.

### **3.3.5 Softwares para diagramação das publicações**

Para atestar que foram disponibilizados os softwares na quantidade prevista no contrato, procedemos à inspeção física dos computadores situados nas instalações da Gerência de Publicação do D.O.. Nossa inspeção restringiu-se aos 4 equipamentos em uso no setor.

Foi também realizada a verificação dos controles de bens patrimoniais, quanto ao registro dos softwares de terceiros (intangíveis).

Constatamos impropriedades que se encontram indicadas na

---

seção Fragilidades do presente relatório.

### **3.3.6 Acompanhamento do contrato pela Gerência do D.O. Rio**

Para confirmar o acompanhamento do contrato pela Gerência do D.O., foi obtido o ato de designação do funcionário e verificada sua inclusão na Comissão de Fiscalização do contrato, tendo sido constatada a adequação.

## **10.4.8 - Fragilidade**

“Fragilidades”, ou como mais comumente são chamadas, “achados de auditoria”, são situações observadas no decorrer da auditoria que não satisfazem os critérios fixados. Se o critério for uma lei, por exemplo, a fragilidade corresponderá à situação de ilegalidade, ou seja, situação que não atende à lei.

Considerando que os exames são orientados para responder às questões de auditoria, as fragilidades estarão diretamente ligadas às questões elaboradas no planejamento da auditoria.

Esses fatos observados pela equipe devem atender os requisitos básicos das fragilidades, visto que fundamentarão as conclusões e recomendações. As fragilidades devem ser suficientes e completas para amparar a emissão da opinião da Auditoria-Geral, descrita no Parecer. Também devem ser objetivas e fortemente embasadas em evidências, as quais deverão estar devidamente registradas em papéis de trabalho, de modo a exercer suficiente poder de convencimento.

É importante observar que o teste foi descrito na seção Informações e Análises, então o auditor não necessita redigir na seção de fragilidades os detalhes do teste.

Outras fragilidades identificadas durante a realização dos trabalhos, mas não relacionadas ao objeto da auditoria, também deverão ser reportadas, desde que se mostrem relevantes. Neste caso, serão reportadas na seção Considerações Finais.

#### **A) Requisitos básicos das fragilidades**

As fragilidades devem ser simultaneamente:

- a) pertinentes (diretamente relacionadas com as evidências);
- b) relevantes;
- c) bastantes para amparar as conclusões; e
- d) convincentes para todos que detenham um mínimo grau de conhecimento do assunto.

#### **B) Atributos das fragilidades**

- a) condição (*o que é?*): a situação encontrada;
- b) critério de auditoria (*o que deveria ser?*): parâmetro ou grandeza com a qual se fazem comparações para avaliar e emitir opinião;
- c) causa (*por que ocorreu?*): origem da diferença referida no item anterior. Deve-se procurar conhecer as causas do desvio identificado; e

d) efeito ou impacto (o *resultado*): as situações indesejadas desencadeadas pela inadequação da situação considerada em desacordo com os critérios. De modo mais direto, são as consequências geradas pela fragilidade.

### **C) Fatores a observar na verificação das fragilidades**

- a) analisar as circunstâncias do momento da ocorrência do fato e não as existentes na época da auditoria;
- b) considerar apenas as informações relevantes à análise e desprezar as que não contribuem para a compreensão do fato;
- c) submeter a fragilidade à crítica do órgão auditado, de modo a avaliar a sua real existência, pois pode haver informações que o auditado ainda não disponibilizou que possa explicar os fatos; e
- d) indicar, quando possível, os efeitos econômicos ou financeiros do ato ou fato objeto da fragilidade.

### **D) Codificação das fragilidades**

A equipe, ao redigir uma fragilidade, deve buscar a codificação da mesma no Catálogo de Fragilidades, disponibilizado no Banco de Dados da ADG.

Ao utilizar uma fragilidade já cadastrada, caso a recomendação que se pretende dar ao órgão auditado não conste no catálogo, o Auditor-Geral avaliará a inclusão da nova recomendação no Catálogo de Fragilidades.

Para as fragilidades não codificadas pela equipe, poderá ser indicado um código, contendo categoria e subcategoria, para a sua inclusão no catálogo de fragilidades.

Somente devem ser codificadas as fragilidades consideradas comuns ou recorrentes.

### **E) Recomendações**

As recomendações são as ações propostas pela equipe de auditoria para a regularização da situação inadequada.

Devem ser considerados os seguintes aspectos ao formular a recomendação:

a) o momento em que se será posta em prática, pois, talvez não caibam mais ações para aquela situação específica identificada na fragilidade, sendo mais adequada a recomendação para situações futuras. Normalmente, recomenda-se a criação de um controle interno preventivo, a fim de evitar novas ocorrências similares; e

b) a exequibilidade da recomendação. Quando a fragilidade for submetida ao auditado, seja durante o trabalho, seja na reunião de discussão da minuta do relatório, é importante o auditado expor como ele fará e/ou poderia fazer para sanar a fragilidade. Este procedimento garantirá um maior grau de comprometimento por parte do auditado e, conseqüentemente, maior possibilidade de implementação da recomendação. O auditor deverá avaliar a sugestão a fim de considerar no relatório somente as recomendações que efetivamente sanarão a fragilidade. Outro aspecto a ser levado em consideração é o custo X benefício da implementação da recomendação.

#### **10.4.9 - Oportunidade de melhoria**

As Oportunidades de Melhorias - OM referem-se às recomendações feitas pela ADG ao órgão auditado sobre questões/atividades que não infringem a legalidade, nem tampouco são falhas no controle interno, mas que merecem um aprimoramento. São enquadradas ainda nesta categoria as impropriedades cujo impacto não for relevante.

Por ter um caráter sugestivo e não tendo o órgão obrigatoriedade de implementá-las, as sugestões dadas como oportunidades de melhorias não são controladas como as fragilidades.

Assim como as fragilidades, o auditor, ao apontar uma OM, deve considerar a relevância e a oportunidade.

#### **10.4.10 - Considerações finais**

As considerações finais são tratadas em seção específica do Relatório de Auditoria, na qual constam informações que o auditor julga relevantes reportar e/ou destacar, mas não se enquadram em outra área do

relatório, nem impactam em seu julgamento (Parecer). Por não ter um padrão de informação, a escrita é livre.

#### 10.4.11 - Parecer

Esta é a peça do Relatório de Auditoria na qual fica demonstrada a opinião do auditor, que deve ser clara e em consonância com as questões de auditoria descritas no objetivo do trabalho.

Depois do texto do Parecer, devem ser apresentadas a data e as informações do Auditor-Geral.

#### A) Pareceres em geral

O Parecer é composto por:

- a) um ou mais parágrafos que respondem às questões de auditoria, dando um breve resumo dos principais problemas detectados.
- b) um parágrafo que introduza os títulos das fragilidades.

Com base nos exames realizados, limitados ao escopo descrito neste relatório, verificamos que os processos de contratação e de liquidação das despesas não foram totalmente formalizados de acordo com a legislação vigente. Quanto aos serviços somos de opinião que os serviços de diagramação e impressão estão sendo prestados conforme o contrato, embora haja subutilização de alguns equipamentos e outros sendo utilizados para fins não contratados; e

Nossa opinião está suportada nas informações descritas neste relatório, em especial nas fragilidades a seguir descritas:

- ✓ Não conformidade no processo de despesa; e
- ✓ Equipamentos contratados subutilizados ou utilizados para outros fins.

Rio de Janeiro, XX de xxxxxxxxxxxx de 2013.

**NOME DO AUDITOR GERAL**  
AUDITOR GERAL  
Matr. 11/000.000-0  
Contador – CRC/RJ 00.000/O-0

#### B) Pareceres específicos da gestão (prestação de contas dos ordenadores de despesa)

Os tipos de certificados a serem emitidos pela ADG. Serão:

- a) **Pleno**: Emitido para os casos em que os exames realizados comprovem que o objeto auditado está adequado e/ou de acordo com as normas legais em vigor.

b) **Com ressalva:** Emitido para os casos em que os exames realizados comprovem que houve falha, omissão ou impropriedade de natureza formal no cumprimento das normas legais em vigor, na utilização dos princípios pertinentes à matéria, nas escriturações necessárias e/ou nos procedimentos de controles internos mantidos (ou não) pela Entidade, mas que não comprometam, em sua totalidade, o sistema sob análise nem a atuação dos responsáveis, sendo necessária a adoção de medidas programadas para a correção dos fatos apurados e para implantação das Recomendações da Auditoria.

c) **Adverso:** Emitido para os casos em que os exames tenham comprovado impropriedades que comprometam o sistema sob análise e a atuação dos responsáveis, tais como:

- ocorrência de (alcance:) desfalques, desvios de bens ou fraudes;

- práticas contábeis, orçamentárias, financeiras, administrativas ou operacionais impróprias e de extrema relevância; e

- qualquer outra grave impropriedade que resulte em prejuízo para o Erário Público, sendo necessária a adoção de medidas urgentes para a correção dos fatos apurados e para a implementação das Recomendações da ADG.

d) **Negativa de opinião ou abstenção de opinião:** Um Parecer com abstenção de opinião ocorre quando não for possível obter evidências suficientes para fundamentar o posicionamento da equipe, seja em razão de deficiência de controles internos, da inexistência de documentação ou de dados, ou, ainda, de restrição do escopo de auditoria resultante da sonegação de informação. Ou seja, quanto o auditor fica impossibilitado de formar opinião sobre o objeto da auditoria, devido à ocorrência de qualquer uma das seguintes circunstâncias:

- limitação significativa na extensão do exame;

- comprovação insuficiente dos dados, sendo impossível fundamentá-los adequadamente.

Como o Parecer do Relatório de Gestão servirá de base para a emissão do certificado, a opinião que nele consta já deve deixar claro o tipo de certificado que será emitido.

Como exemplo de um Parecer do relatório de gestão, selecionamos a modalidade com ressalva:

Com base nas análises realizadas no processo de Prestação de Contas nº 13/000.001/2013 da Controladoria Geral do Município, limitadas ao escopo descrito neste relatório, somos de opinião que a gestão atendeu às determinações vigentes, ressalvadas as fragilidades detectadas a seguir descritas:

- ✓ Descrever o título da fragilidade;
- ✓ Descrever o título da fragilidade.

#### **10.4.12 - Apêndice X Anexo**

São registradas nos Apêndices e Anexos todas as explicações técnicas necessárias à compreensão da informação contida no relatório, mas que, em razão de sua extensão e complexidade, se colocadas no seu corpo, poderiam desviar o foco do assunto. A distinção entre as duas peças são:

##### **A) Apêndice**

Considerados elementos pós-textuais, alguns autores não estabelecem diferenças entre apêndice e anexo. No entanto, a ABNT NBR 17727, define apêndice como sendo “texto ou documento elaborado pelo autor, a fim de complementar sua argumentação, sem prejuízo da unidade nuclear do trabalho” (2002, p. 2). Assim sendo, todo material elaborado pelo próprio autor, as técnicas de pesquisa utilizadas: questionários, formulários, entrevistas, história de vida e semelhantes, organogramas, fluxogramas, são considerados apêndices.

Exemplo:

- 1 – Tabela muito grande.
- 2 – Relatório fotográfico

##### **B) Anexo**

Também na NBR 17727 (2002, p. 2) encontra-se a definição de anexo: “texto ou documento, não elaborado pelo autor que serve de

fundamentação, comprovação ou ilustração”. Constituem-se em suportes elucidativos e indispensáveis à compreensão do texto. Textos sobre legislação, estatutos, regimentos etc. também deverão ser apresentados em anexo. Exemplo: Planilha de custo do contrato.

## **10.5 - Sigilo**

O relatório de auditoria é de propriedade da entidade auditada, cabendo a ela a autorização da divulgação do todo ou parte do RAG, exceto quando a SEMCI tiver obrigação legal de fazê-lo, como nos casos de solicitação do Ministério Público e Câmara Municipal de Vereadores, observado, ainda, o acesso à informação previsto na Lei nº 12.527 de 18/11/2011.

## **10.6 - Comunicação dos resultados**

### **10.6.1 - Reunião de encerramento do trabalho em campo**

Ao terminar o trabalho de campo, a equipe deve se reunir com órgão auditado a fim de, entre outras coisas, comunicar sobre as conclusões obtidas.

A descrição dessa reunião está apresentada no Capítulo IX - Execução de Auditorias.

### **10.6.2 - Reunião de discussão da Minuta do Relatório**

Nos casos em que foram detectadas fragilidades, concluído o processo de revisão, o auditor/técnico do trabalho deve marcar uma reunião com o gestor do órgão auditado com data mais próxima possível, sugerindo a participação do corpo técnico a que se refere o trabalho de auditoria. A equipe deve apresentar as fragilidades, indicando os fatos (erros, falta de controle...), os efeitos e a recomendação para saná-las.

A reunião deve ocorrer, prioritariamente, com a participação de toda a equipe de auditoria e deve ser conduzida pelo auditor/técnico responsável.

A Auditoria-Geral encaminha à entidade auditada a Minuta do Relatório<sup>6</sup>, para que o gestor tenha conhecimento prévio do conteúdo do relatório, tema da reunião.

A reunião de discussão pode ser dispensada, nos casos de auditorias solicitadas pelo Prefeito ou pelo Controlador-Geral.

O auditor responsável deve preparar uma Ata, de acordo com o modelo que consta no Apêndice XIII, previamente à reunião. Caso o órgão auditado queira deixar consignado algum comentário, deve fazê-lo no campo específico.

### **10.7 - Emissão do relatório**

Após a reunião de discussão, havendo a necessidade de mudanças no Relatório, o Auditor, juntamente com a equipe, procede às alterações e submete o relatório ao Secretário Municipal de Controle Interno.

Após formatação e numeração, o Relatório de Auditoria e o respectivo Plano de Ação devem ser encaminhados pelo Auditor-Geral ao Controlador-Geral para envio ao titular do órgão/entidade.

---

<sup>6</sup>Minuta sujeita à discussão.

## Capítulo XI

### 11 - REVISÃO

#### 11.1 - Gerenciamento

O gerenciamento é a supervisão feita pelo Auditor-Geral para garantir a consecução dos objetivos da auditoria e a manutenção da qualidade dos trabalhos. Deve ser realizado mediante orientação à equipe e avaliação do trabalho, buscando verificar os aspectos a seguir elencados.

##### a) Na fase de planejamento:

- se o levantamento preliminar considerou todas as informações relevantes para a elaboração da Matriz de Planejamento e do Programa de Auditoria;

- se o escopo definido é suficiente para as questões de auditoria;

- se as questões constantes da Matriz de Planejamento são suficientes para atender ao objetivo da auditoria; e

- se o programa de auditoria prevê todos os passos/testes necessários para responder as questões de auditoria e à formação de opinião.

##### b) Na fase de execução:

- a completa execução do programa de auditoria previsto no planejamento, a fim de se atingir os objetivos da auditoria;

- o cumprimento das normas de auditoria;

- os papéis de trabalho, principalmente no que se refere à evidenciação dos testes realizados e às fragilidades detectadas;

- a organização da pasta de trabalho;

- a elaboração da minuta do relatório de auditoria, para que este tenha todas as conclusões, recomendações e informações importantes para o perfeito entendimento do trabalho; e

- o atendimento/acompanhamento do prazo estabelecido.

A intensidade do gerenciamento está diretamente relacionada aos seguintes fatores:

- a) conhecimento e capacidade profissional dos membros da equipe de auditoria;
- b) grau de dificuldade previsível dos trabalhos; e
- c) alcance de prováveis impropriedades ou irregularidades que possam ser detectadas no órgão/entidade examinada.

No exercício do gerenciamento, a qualquer tempo, o Auditor-Geral pode acompanhar a equipe de auditoria nos trabalhos de campo realizados.

Ao término do trabalho de campo, a equipe deve disponibilizar a pasta de trabalho e a minuta do relatório<sup>7</sup> para a revisão do Auditor-Geral, em papel e em meio eletrônico. Não obstante, deve, na medida em que for concluindo os papéis, encaminhá-los ao Auditor-Geral para revisão concomitante. A eficiência e a garantia da qualidade da auditoria somente estão asseguradas após uma revisão completa dos papéis de trabalho.

O Auditor-Geral, ao revisar os papéis de trabalho, verifica se as evidências neles circunstanciadas são suficientes, para que ele chegue às mesmas conclusões e opiniões expressas no esboço do relatório.

A aprovação final do relatório pelo Auditor-Geral indica a aceitação de todos os papéis de trabalho relacionados com o procedimento e a suficiência de seu conteúdo para respaldar o relatório em sua totalidade. Todas as perguntas que se originam da revisão devem encontrar as respostas nos papéis de trabalho. Além disso, o Auditor-Geral confirma se há observância às normas de auditoria.

O Auditor-Geral, ao realizar a revisão, emite o Formulário de Revisão (Apêndice XIV), no qual consigna: a sua opinião quanto ao trabalho realizado, à organização da pasta, à qualidade dos testes, às evidências das fragilidades; e a sua avaliação geral do Relatório.

O prazo necessário às implementações/alterações pela equipe decorrentes da revisão do Auditor-Geral deve ser definido de acordo com a sua extensão pelo Controlador-Geral.

---

<sup>7</sup>A minuta do relatório deve conter na capa o seguinte texto: “Minuta de Relatório xx-xx”.

Concluída a fase de revisão e implementação das questões levantadas, o Auditor-Geral disponibiliza a minuta do relatório para o Controlador-Geral.

## **11.2 - Aprovação**

A minuta do Relatório, revisada pelo Auditor-Geral, está apta a ser apresentada ao órgão auditado, por meio da reunião de discussão, exceto nas situações em que ainda for necessária a sua apreciação pelo Controlador-Geral.

Concluída a revisão da minuta do relatório por parte da equipe, a mesma deve ser submetida à aprovação do Controlador-Geral, que, assinará o Relatório final.

## Capítulo XII

### 12. MONITORAMENTO

A fase de **Monitoramento** tem o propósito de verificar se as recomendações encaminhadas aos responsáveis foram implementadas.

#### 12.1 - Plano de Ação

O relatório de auditoria deve conter recomendações específicas para que o gestor elabore e apresente, em prazo determinado, o Plano de Ação para implementá-las. Isso garante a possibilidade de se monitorar o objeto auditado após o encerramento dos trabalhos. Esse expediente tende a aumentar a efetividade da auditoria que tem seus efeitos estendidos para além do momento da avaliação, permitindo acompanhar as mudanças de rumo e as correções demandadas.

O Plano de Ação deve conter as ações para a implementação de todas as medidas saneadoras a serem adotadas, baseadas nas recomendações, conforme modelo apresentado no Apêndice XV.

O Plano de Ação, além de ser enviado em papel, juntamente com o Relatório de Auditoria, é encaminhado em meio digital, ao órgão/entidade auditada.

Após a Auditoria-Geral receber o Plano de Ação preenchido pelo órgão auditado, efetuará o registro nos controles existentes e o encaminhará à equipe de trabalho para que essa analise as informações nele contidas, classificando as ações propostas e/ou já adotadas, atribuindo status à recomendação para a atualização do banco de dados, podendo ser:

- a) implementada; e
- b) não implementada.

A equipe de auditoria deve submeter o resultado da análise ao Controlador-Geral, antes da atualização do Banco de Dados de *Follow-up* e encaminhamento de e-mail ao órgão/entidade auditado (a) com o resultado da análise realizado.

O Plano de Ação respondido e a análise feita pela equipe devem ficar arquivados na pasta de trabalho original.

## **12.2 - Follow-up**

O termo *follow-up*, segundo o dicionário Michaelis, significa: manutenção de contato, lembrete, acompanhamento de assunto, acompanhar uma ação a fim de verificar seus resultados.

Em auditoria, o termo *follow-up* significa verificar se a fragilidade (ou achado) ainda persiste após algum tempo da emissão do relatório.

A ADG conta com um banco muito significativo de fragilidades pendentes de solução e, por esse motivo, realiza o acompanhamento das fragilidades. Para isso, anualmente emite e envia ao órgão/entidade, por meio magnético, um formulário específico que deve constar do processo de prestação de contas, conforme modelo apresentado no Apêndice XVI. Os gestores, ao preenchê-lo, descrevem e assumem as ações adotadas durante o exercício e classificam a fragilidade em:

- a) implementada;
- b) não implementada;
- c) dependente de outros órgãos (quando todas as ações no âmbito do órgão foram tomadas e que para sanar a fragilidade ainda restam ações por parte de outros órgãos, internos ou externos à PMSG); e
- d) ausência de fato similar (quando não ocorreram fatos que permitissem a implementação da recomendação).

Na época de apresentação do processo de prestação de contas, a equipe de trabalho da auditoria analisa as informações ali contidas, podendo aceitar ou não a classificação feita pelo órgão auditado. Caso entenda que a fragilidade não foi sanada, é feita a reclassificação do seu status. O resultado desta análise é encaminhado para a equipe de suporte, que o cadastrará no Banco de Dados.

## BIBLIOGRAFIA

Araújo, Inaldo da Paixão Santos: Introdução à Auditoria Operacional. 3ª ed., Rio de Janeiro, FGV, 2006. 130p.

Distrito Federal, Tribunal de Contas. Manual de Auditoria: parte geral. -- Brasília: TCDF, 2008. 90 p.

Estado do Rio de Janeiro, Tribunal de Contas do. Manual de Auditoria Governamental do TCE-RJ – Rio de Janeiro, 2010. 42p.

Abastecimento, Companhia Nacional de - Conab. Manual de Auditoria Interna. 3ª versão, 2009. 48p.

Contagem, Prefeitura Municipal de. Manual de Auditoria. Controladoria Geral do Município.

Vojta Ricardo. Apresentação de Estatística – Ciência Contábeis.

# **PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO GONÇALO**

José Luiz Nanci - **Prefeito**

## **SECRETARIA MUNICIPAL DE CONTROLE INTERNO**

Danielle F. de Matos Silva - **Secretária de Controle Interno**

Roberta Fernandes de Souza - **Subsecretária de Auditoria Interna**

### **AUDITORES**

Renata Oliveira Azeredo

Thamires Montenegro Soares Oliveira

João Victor Lopes Pinheiro

Maria José Matos Cândido

### **MANUAL DE AUDITORIA NORMAS E PROCEDIMENTOS**

#### **Texto e Revisão técnica**

Renata Oliveira Azeredo

Roberta Fernandes de Souza

**Colaboração** Thamires Montenegro Soares Oliveira

**Capa** Renata Oliveira Azeredo