Manual de Procedimentos de Auditoria

Secretaria de Controle Interno
Conselho Nacional de Justiça

Brasil. Secretaria de Controle Interno. Conselho Nacional de Justiça.

Manual de Procedimentos de Auditoria. / Coordenadoria de Auditoria; Secretaria de Controle Interno; Conselho Nacional de Justiça, Organizadores: Salatiel Gomes dos Santos; Antônio Daniel Ribeiro Filho, Brasília : Secretaria de Controle Interno/CNJ, 2014.

69 p.

1. Auditoria Governamental. 2. Manual de Procedimentos. 3. Auditoria Interna. 4. Controle Interno. I. Santos, Salatiel Gomes dos. II. Ribeiro Filho, Antônio Daniel. III. Título: Manual de Procedimentos de Auditoria.

Sumário

1. INTRODUÇÃO 7
   - Apresentação 7
   - Posicionamento hierárquico 9
   - Atributos da Unidade de Auditoria Interna 9
   - Atributos do Auditor Interno 11
   - Competência Regimental 12
   - Atividade de Orientação 14
   - Avaliação do Desempenho 14
   - Critérios para manifestação da auditoria e de auditores internos 14
   - Controle Social 15
   - Tomada de Contas Especial 15
   - Diligências 16
2. DEFINIÇÕES 18
   - Sistema ou Estrutura de Controle Interno 18
   - Auditoria 18
3. PLANEJAMENTO 23
   - 3.1 MATRIZ DE AVALIAÇÃO DE RISCOS 23
   - 3.2 PLANOS DE AUDITORIA 24
   - 3.3 MATERIALIDADE, RELEVÂNCIA E CRITICIDADE NA DEFINIÇÃO DO ESCOPO DA AUDITORIA 26
4. EXECUÇÃO 29
   - 4.1 PROGRAMA DE AUDITORIA 29
   - 4.2 PAPÉIS DE TRABALHO 35
   - 4.3 EXAMES DE AUDITORIA 38
   - 4.4 ACHADOS DE AUDITORIA 39
   - 4.5 CONSTATAÇÃO DE EVIDÊNCIAS 40
5. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS – Relatório de Auditoria 42
   - 5.1 ESTRUTURA E CONTEÚDO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA 42
   - 5.2 REQUISITOS DE QUALIDADE DOS RELATÓRIOS 43
   - 5.3 REVISÃO DO RELATÓRIO 50
6. QUALIDADE DOS TRABALHOS DE AUDITORIA 52
7. MONITORAMENTO E ACOMPANHAMENTO 52
8. PROCESSO DE TRABALHO DE AUDITORIA 52
9. MODELOS DE DOCUMENTOS 54

REFERÊNCIAS 55

INTRODUÇÃO

Apresentação – Posicionamento hierárquico – Atributos da Unidade de Auditoria Interna – Atributos do Auditor Interno – Competência Regimental – Atividade de Orientação – Avaliação do Desempenho – Critérios para Manifestação da Auditoria e de Auditores Internos – Controle Social – Tomada de Contas Especial – Diligências.

Neste capítulo o auditor será contextualizado aos elementos essenciais da atividade de auditoria.

1. INTRODUÇÃO

Apresentação

A Carta Magna de 1988 revelou um salto de qualidade inovador em relação à Constituição de 1967, ao ampliar significativamente a ação de controle interno para os Poderes Legislativo e Judiciário, os quais não estavam contemplados inicialmente na Constituição de 1967.

A nova constituição instituiu o Sistema de Controle Interno nos três Poderes da União, de forma integrada, que passou a ter as atribuições a seguir relacionadas, as quais são em muito superiores qualitativamente às exigidas no texto da constituição revogada:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual;
II - avaliar a execução dos programas de governo e dos orçamentos;
III - comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
IV - avaliar os resultados alcançados pelos administradores;
V - verificar a execução dos contratos; e
VI - criar condições indispensáveis à eficácia dos controles, externo e social, com claro objetivo de controle social.

O novo texto constitucional consagrou a fiscalização e o controle não restritos às áreas financeira e orçamentária, mas também à contábil, à operacional e à patrimonial, não só respeitando o princípio da legalidade, mas reconhecendo a igual importância de serem perseguidos e preservados os princípios da legitimidade e da economicidade.

Decorridos 25 anos da nova Constituição Federal, as organizações públicas buscam aprimorar a ação de controle interno mediante o fortalecimento das atividades afetas à auditoria.

Recentemente, com o propósito de melhor instrumentalizar as ações típicas de auditoria, com adoção de técnicas apropriadas, o Plenário do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) aprovou a Resolução CNJ nº 171/2013, a qual dispõe sobre normas técnicas de auditoria.

A auditoria interna tem como função principal avaliar os processos de gestão, tais como governança corporativa, gestão de riscos e procedimentos de aderência às normas, apontando eventuais desvios e vulnerabilidades às quais o órgão está sujeito.

A tendência mundial é pelo aprimoramento das estruturas de controle interno, com aumento considerável na criação ou no aperfeiçoamento do controle de riscos, levando, por consequência, à elevação do grau de importância das atividades desempenhadas pela auditoria interna.

Nesse sentido, a importância da auditoria interna no processo de gestão tem aumentado. A auditoria interna deve atuar de forma coordenada e tendo como finalidade básica o assessoramento da alta administração na verificação da:

I - adequação e eficácia dos controles;
II - integridade e confiabilidade das informações e registros;
III - integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância de políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos, assim como de sua efetiva utilização;
IV - eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e utilização dos recursos públicos, dos procedimentos e métodos de salvaguardas dos ativos e a comprovação de sua existência, assim como a exatidão dos ativos e passivos;
V - compatibilidade dos programas com objetivos, planos e meios de execução estabelecidos; e
VI - mensuração dos problemas e riscos, assim como o oferecimento de alternativas de solução.

Ressalte-se que para atender à missão com atuação tempestiva e independente da auditoria interna, é necessário equipe de auditores com formação e visão multidisciplinar, sendo indispensável capacitação permanente dos auditores para que seja possível obter eficiência e eficácia dos resultados dos exames de auditoria.

Assim, é imprescindível a adoção de políticas de valorização dos auditores internos, pois as avaliações feitas por estes sobre as áreas auditadas dependem de percepções sobre diferentes assuntos, no que se refere às pessoas, à logística, aos controles, ao processo de gestão administrativa, entre outros.

O aprendizado dos auditores deverá fomentar a capacidade de interagir sistematicamente com o ambiente e identificar mudanças, riscos, oportunidades, tendências e outros sinais, bem como de definir, priorizar e comunicar esforços que favoreçam a criação de valor para os auditados, na condição de clientes da Unidade de Auditoria Interna.

Os auditores internos, à guisa de questões fundamentais para o fortalecimento institucional da Unidade de Auditoria Interna em um horizonte temporal de longo prazo, deverão ter clareza sobre:

I - para que existe a Unidade de Auditoria Interna (propósitos)?
II - o que se quer da Unidade de Auditoria Interna (visão)?
III - quais os valores que orientarão seus comportamentos (valores)?

Este Manual tem por finalidade o estabelecimento de procedimentos necessários aos trabalhos da auditoria interna, com definição de conceitos e de diretrizes gerais e com ênfase nos aspectos relacionados a planejamento, exame, avaliação, conclusão e oferecimento de medidas saneadoras, e servirá de base para a atuação dos auditores internos, nos termos das diretrizes estabelecidas na Resolução CNJ nº 171/2013.

Posicionamento hierárquico

A auditoria interna compõe a estrutura da Secretaria de Controle Interno, do Conselho Nacional de Justiça (SCI/CNJ). A SCI/CNJ agrega atividades de controle interno e auditoria e tem como objetivo principal a busca da melhor alocação dos recursos públicos, com atuação para corrigir os desperdícios, as impropriedades, a negligência e a omissão, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, a fim de garantir que os resultados pretendidos sejam alcançados, além de destacar os impactos e benefícios sociais atingidos.

A atividade de **Controle Interno** tem por objetivo definir procedimentos e medidas para evitar falhas de ordem operacional, acompanhar a execução das atividades em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, buscando evitar erros de ordem intencional, ou não, protegendo assim a fidelidade das informações geradas, com segurança, e de forma a fornecer subsídios aos gestores quanto à tomada de decisão.

A atividade de **Auditoria** objetiva a revisão, a avaliação e o acompanhamento dos controles internos, com verificação do cumprimento das políticas traçadas pela alta administração para observar se estão sendo cumpridas as normas para cada atividade.

A Auditoria Interna, por ser subordinada à Secretaria de Controle Interno, está vinculada à Presidência do CNJ e tem por competência multidisciplinar prestar serviço ao Conselho com o objetivo de fortalecer a alta administração, mediante avaliação da gestão e dos programas de governo com reflexos no CNJ, na forma de assessoramento e consultoria interna com intuito de agregar valor à gestão, propondo ações preventivas e saneadoras, de forma a assistir o Conselho na consecução de seus propósitos estratégicos, com abordagem sistematizada e disciplinada neste Manual de Auditoria.

Atributos da Unidade de Auditoria Interna

A atividade de auditoria interna é de alta relevância estratégica e exerce papel indispensável à avaliação da gestão de riscos operacionais, dos controles internos administrativos e do processo de governança corporativa, tendo como resultado a apresentação de recomendações para a melhoria dos processos de trabalho em termos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do desempenho organizacional e de proposições de ações saneadoras para os possíveis desvios da gestão.

A auditoria interna deve:

I - atuar de forma imparcial, com independência e objetividade, com intuito de agregar valor aos processos de trabalho, contribuindo para o cumprimento:

a) das metas estabelecidas;
b) da execução dos programas de governo e do orçamento anual; e
c) da comprovação de aderência aos normativos internos.

II - avaliar os resultados com base em indicadores de desempenho quanto a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da gestão, relativamente às variáveis: tempo, custo, quantidade, qualidade, acesso, entre outros;

III - racionalizar as ações objetivando eliminar atividades de controle antieconômicas, em desproporção com o dano que se desejaria supostamente apurar e ressarcir, bem como gerar novas atividades que preencham lacunas por meio de ações articuladas. A racionalização das atividades visa otimizar a utilização dos recursos humanos e materiais disponíveis na Unidade de Auditoria Interna; e

IV - elaborar os trabalhos com escopo em relação à atuação administrativa, aos recursos humanos, materiais, orçamentários, à escrituração contábil, aos aspectos financeiros e aos programas para atingir as finalidades regimentais, cuja execução pressupõe a disponibilidade de equipe multidisciplinar.

Todos os sistemas, processos, operações, funções e atividades do CNJ estão sujeitos às avaliações amostrais da auditoria interna, na conformidade dos planejamentos de longo prazo e anual dos trabalhos de auditoria.

A Unidade de Auditoria Interna, resguardada a independência, prestará as informações solicitadas sobre o resultado dos trabalhos realizados, podendo, ainda, fornecer dados sobre os papéis de trabalho utilizados e/ou produzidos, aí incluídos os programas de auditoria e os elementos comprobatórios respectivos.

A Auditoria Interna, em suas atividades técnicas e na medida do possível, deve atuar em sintonia com as metodologias estabelecidas pela SCI/CNJ e em padrões de órgãos de controle externo e internacionais para a prática da auditoria interna, como, por exemplo, o Tribunal de Contas da União (TCU) e o *The Institute of Internal Auditors* (IIA), respectivamente.

ATENÇÃO

Em que pese à diferença de enfoques, as atividades da Auditoria Interna devem guardar similitude operativa àquelas exercidas pelas unidades integrantes da SCI/CNJ, devendo adotar ações específicas e tempestivas na verificação da aderência às normas e às diretrizes internas.

Para o cumprimento de suas atribuições e alcance das finalidades, a Unidade de Auditoria Interna deve realizar as atividades com foco nos resultados almejados estrategicamente pelo CNJ, para o qual se utilizará de metodologia de planejamento específica, com ênfase na visão dos programas de governo, na gestão para o alcance desses resultados e no Mapa Estratégico, que se configura em

ferramenta destinada a apresentar, de forma lógica e estruturada, as diretrizes organizacionais de médio e longo prazo do Conselho.

Atributos do Auditor Interno

O auditor interno deve fazer avaliação equilibrada das circunstâncias relevantes, e os julgamentos não devem ser influenciados por interesses particulares ou por opiniões alheias.

O auditor interno deve comunicar previamente ao titular da Unidade de Auditoria Interna qualquer situação em que possa inferir conflito de interesses ou de ideias preconcebidas sobre pessoas, unidades administrativas ou sistemas administrativos a serem auditados.

É essencial que os servidores lotados na Unidade de Auditoria Interna não apliquem exames de auditoria em atividades que tenham executado em outra unidade orgânica do CNJ até que decorra o período de quarentena de cinco anos.

Os auditores internos, ao utilizar informações produzidas pelas unidades organizacionais auditadas, devem registrar em seus relatórios a fonte dessas informações.

Os profissionais da Unidade de Auditoria Interna devem guardar o sigilo das informações, inserir nos relatórios e notas técnicas apenas informações de caráter consolidado, sem identificação de pessoa física ou jurídica quando essas informações estiverem protegidas legalmente por sigilo; sendo vedada a obtenção de elementos comprobatórios de forma ilícita.

O auditor interno deve respeitar o valor e a propriedade da informação que recebe e não divulgá-la sem a devida autorização, sendo-lhe vedado participar de atividades ilegais ou de atos que descreditem a Unidade de Auditoria Interna ou o CNJ, como um todo.

O servidor em exercício na Unidade de Auditoria Interna não pode extrair cópia pessoal de relatório de auditoria ou de nota técnica e dos respectivos papéis de trabalho, em meio físico ou magnético, pois esta documentação é de propriedade do Conselho e deve permanecer sob o estrito controle da Unidade de Auditoria Interna e ficar acessível apenas a pessoal autorizado, sendo arquivada pelo prazo de cinco anos a contar do julgamento do Processo de Contas Anual do CNJ, relativamente ao exercício financeiro da execução da respectiva auditagem.

Os auditores devem ter conduta orientada a resultados, destacando-se:

I - parceria;
II - comprometimento ético com o auditado;

III - socialização de conhecimentos técnicos;
IV - bom senso e justiça;
V - trabalho em equipe;
VI - melhores informações para os auditados;
VII - obediência às normas internas;
VIII - baixo custo operativo;
IX - inovação;
X - qualidade e profissionalismo;
XI - gestão participativa;
XII - valorização das pessoas;
XIII - constância de propósitos; e
XIV - melhoria contínua.

Competência Regimental

São competências da Seção de Auditoria Interna:

I – elaborar, com a Coordenadoria de Auditoria, o Plano de Auditoria de Longo Prazo e o Plano Anual de Auditoria;

II – realizar programação individual e específica de cada auditoria, definindo o escopo de trabalho e os respectivos instrumentos necessários à consecução da auditoria;

III – realizar auditorias operacionais sobre os sistemas contábil, financeiro, patrimonial, de execução orçamentária, de pessoal e demais sistemas utilizados no Conselho;

IV – auditar, fiscalizar e emitir relatórios, certificados e pareceres sobre a gestão dos administradores públicos do Conselho;

V – participar de auditorias, fiscalizações e inspeções administrativas nas unidades submetidas ao controle administrativo e financeiro do CNJ, mediante participação de servidores lotados nas unidades de controle interno dos tribunais;

VI – acompanhar as providências adotadas pelas áreas e unidades auditadas, em decorrência de improbidade e irregularidades detectadas nos trabalhos de auditoria, fiscalização ou inspeção administrativa, manifestando-se sobre sua eficácia e propondo, quando for o caso, o encaminhamento dessas providências ao TCU, para juntada aos processos respectivos;

VII – manifestar-se sobre os atos de gestão denunciados como irregulares ou ilegais, propondo às autoridades competentes as providências cabíveis;

VIII – sugerir providências para resguardar o interesse público e a probidade na aplicação de recursos financeiros e no uso de bens públicos, no caso de constatação de irregularidades;

IX – verificar a consistência e a segurança dos instrumentos e sistemas de guarda, conservação e controle dos bens e valores ou daqueles pelos quais esta seja responsável;

X – realizar auditoria sobre os sistemas informatizados, quanto a eficiência, segurança física do ambiente, segurança lógica e confidencialidade;

XI – conservar, pelo prazo de cinco anos, a contar da data de julgamento das contas pelo TCU, papéis de trabalho, relatórios, certificados e pareceres relacionados a auditorias realizadas;

XII – apoiar a fiscalização e as inspeções administrativas quanto ao cumprimento das exigências estabelecidas pelo Conselho Nacional de Justiça;

XIII – acompanhar os processos administrativos e disciplinares, observando a eventual apuração de responsabilidade que implique prejuízo ao patrimônio do Conselho;

XIV – examinar processos de Tomada de Contas Especial e emitir o respectivo Parecer;

XV – acompanhar e avaliar as despesas sujeitas ao controle estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), para a conferência do Relatório de Gestão Fiscal;

XVI – realizar estudos sobre indicadores de desempenho, a fim de avaliar os resultados da gestão, segundo os critérios de eficiência, eficácia e economicidade;

XVII – promover o acompanhamento e a análise das operações realizadas pelo Conselho por intermédio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), para verificar a adequação dos registros contábil, orçamentário, financeiro e patrimonial; e

XVIII – acompanhar, analisar e avaliar a evolução das despesas do Conselho, inclusive a relação entre resultados pretendidos e obtidos, e propor medidas corretivas e soluções para otimizar a aplicação de recursos públicos.

Atividade de Orientação

A Unidade de Auditoria Interna deve prestar orientação, preferencialmente, sobre a tese e não sobre casos concretos, de forma adstrita a sua área de competência. Essa atividade não se confunde com as de consultoria e assessoramento jurídico, que competem à Assessoria Jurídica.

A opinião do auditor interno, preferencialmente, sobre a tese e não sobre o caso concreto, não representa a opinião oficial da Unidade de Auditoria Interna, cujos documentos, relatórios e notas técnicas se revestem do caráter institucional e não pessoal.

Avaliação do Desempenho

O desempenho da Unidade de Auditoria Interna será avaliado por ocasião do encerramento de cada exame de auditoria, após elaboração do relatório definitivo, incluindo a avaliação do auditor.

Esta avaliação será em caráter confidencial, mediante *feedback* oferecido pelo auditado nos termos dos "Formulários de Avaliação da Auditoria (FAA)", modelos nº 007, 008 e 009, a serem preenchidos pelo auditor e pelo chefe da unidade organizacional auditada.

Este processo elucidará a percepção da gestão para com a atividade de auditoria interna e poderá, ainda, resultar em sugestões para tornar mais eficazes as solicitações da gestão.

Critérios para manifestação da auditoria e de auditores internos

As funções de auditoria interna deverão ser segregadas das demais atividades no Conselho, conforme recomendação constante no item 1.2 do Acórdão nº 1.214/2006 – TCU – 1ª Câmara[1].

O Parecer da Unidade de Auditoria Interna, no processo de contas anual do CNJ, adequar-se-à às diretrizes emanadas da SCI/CNJ e do TCU, sendo necessária a assinatura de, pelo menos, um contador, devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade.

---

[1] *"1.2 envide esforços no sentido de implementar a unidade de Auditoria Interna, dando-lhe o suporte necessário de recursos humanos e materiais, bem como segregue as funções de auditoria, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle, consoante o disposto no art. 14 do Decreto 3.591/2000;"*

Os auditores internos não podem assumir responsabilidades operacionais extra-auditoria, caso contrário haveria enfraquecimento da objetividade na medida em que seria auditada atividade sobre a qual aqueles profissionais teriam autoridade e responsabilidade.

Os auditores internos não integrarão comissões de processos administrativos disciplinares, conforme orientação do TCU no item 1.1.2 do Acórdão nº 1.157/2005 – 2ª Câmara [2] e do IIA nº 1130.A1-1[3].

Se o auditor interno for solicitado de forma excepcional para o desempenho de trabalho extra-auditoria que possa enfraquecer a objetividade, o titular da Unidade de Auditoria Interna deverá informar os gestores superiores de que tal atividade não é trabalho de auditoria e, por conseguinte, não deverão ser tiradas conclusões como se de um trabalho de auditoria se tratasse.

Controle Social

A Unidade de Auditoria deve divulgar as atividades desenvolvidas, particularmente, no que se refere à avaliação da execução dos programas e à avaliação da gestão no CNJ, devendo fomentar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos do orçamento.

Tomada de Contas Especial

A atuação da Unidade de Auditoria Interna sobre os processos de Tomada de Contas Especial (TCE) dar-se-á em conformidade com as orientações e disposições próprias emanadas da SCI/CNJ e do Tribunal de Contas da União.

A Tomada de Contas Especial é um processo administrativo, instaurado pela autoridade administrativa competente, quando se configurar:

I - a omissão no dever de prestar contas;
II - a não comprovação da aplicação dos recursos repassados pelo CNJ;
III - a ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiro, bens e valores públicos; ou

---

[2] *"1.1.2 - a indicação de pelo menos um técnico operacional e uma pessoa pertencente à área jurídica do órgão apurador para comporem a competente comissão de investigação, abstendo-se de designar técnico de auditoria interna do Banco, acaso já tenha exarado qualquer manifestação sob o projeto em averiguação, posto configurar-se hipótese de impedimento;"*

[3] *Os auditores internos têm que abster-se de avaliar operações específicas cuja responsabilidade lhes havia sido anteriormente confiada. Considera-se que a objetividade é prejudicada quando um auditor interno presta um serviço de garantia relativamente a uma atividade pela qual o auditor interno foi responsável durante o ano precedente.*

IV - a prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico à de que resulte dano ao Conselho.

Ressalte-se que a TCE é um procedimento de exceção que visa apurar os fatos, identificar os responsáveis, quantificar o dano e obter o ressarcimento ao CNJ, dos prejuízos que lhe foram causados.

Diligências

Durante a realização dos exames de auditoria, as diligências promovidas pela Unidade de Auditoria Interna serão feitas por meio da Requisição de Documentos, Informações ou Manifestação, modelos nº 002A e nº 002B. A citada requisição tem por objeto buscar informações, documentos e manifestação dos responsáveis sobre as razões que levaram à prática de qualquer ato orçamentário, financeiro, patrimonial e operacional, seja ele omissivo ou comissivo, executado por dirigente ou servidor do CNJ.

Após a diligência, a Unidade de Auditoria Interna promoverá análise sobre os assuntos levantados, contendo as revelações, conclusões, recomendações e ações corretivas adotadas, conforme o caso.

A Unidade de Auditoria Interna não poderá realizar nenhum exame de auditoria *in loco* sem que haja o respectivo programa de auditoria, o qual é essencial à realização da auditoria, pois no citado programa haverá o ponto de controle sobre o qual se deve atuar.

Estão sujeitos à atuação da Unidade de Auditoria Interna quaisquer unidades ou aqueles que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiro, bens e valores do CNJ ou pelos quais o Conselho responda, ou que, em nome deste, assumam obrigações de natureza pecuniária.

A Unidade de Auditoria Interna deverá encaminhar todas as denúncias à Ouvidoria, para fins de avaliação da admissibilidade quanto à oportunidade e ao custo/benefício de uma possível apuração.

DEFINIÇÕES

Sistema ou Estrutura de Controle Interno – Auditoria – Classificação das Auditorias – Formas de Execução.

Neste capítulo o auditor conhecerá as principais definições necessárias para a compreensão da atividade de auditoria.

2. DEFINIÇÕES

Tendo em vista as possíveis ambiguidades criadas na interpretação dos termos Auditoria e Controle Interno, torna-se imprescindível a adequada definição.

Sistema ou Estrutura de Controle Interno

O Tribunal de Contas da União em seu trabalho intitulado "Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública" apresenta esclarecedora discussão a respeito dos conceitos do Controle Interno.

Por vezes, os termos auditoria interna, controle interno e sistema de controle são empregados de maneira equivocada, algumas vezes são confundidas até mesmo pelos auditores. Nesse sentido, cumpre diferenciá-las.

Segundo o TCU, as expressões **"Controle interno**, **controles internos** e **sistema** ou **estrutura de controle interno** são sinônimas e são utilizadas para referir-se ao processo composto pelas regras de estrutura organizacional e pelo conjunto de políticas e procedimentos adotados por uma organização para a vigilância, fiscalização e verificação, que permite prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar na consecução de seus objetivos. É, pois, um processo organizacional de responsabilidade da própria gestão, adotado com o intuito de assegurar razoável margem de garantia de que os objetivos da organização sejam atingidos.

Assim, embora a literatura técnica não diferencie as expressões **estrutura de controle interno e sistema de controle interno**, é desejável a adoção da primeira denominação, isso porque amplia a sua abrangência. Conforme definição trazida pelo *Statement on Auditing Standards* (SAS) nº 55, emitida pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) o conceito de "**estrutura**" contempla o ambiente de controle, o sistema de contabilidade e os procedimentos de controle, bem como o conceito de risco de controle.

Auditoria

Auditoria consiste em exame sistemático, aprofundado e independente para avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos de trabalho, sistemas de informações e controles internos administrativos.

Objetivo

O objetivo primordial da auditoria é identificar e avaliar os resultados operacionais na gerência da coisa pública, e o seu exercício observará os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos programas de gestão.

Finalidade

A finalidade básica da Auditoria é realizar exames para comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística.

Objetos

Constituem objetos de exame de auditoria:

I – os sistemas contábil, financeiro, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;
II – a gestão administrativa e os resultados alcançados do ponto de vista da eficiência, eficácia e efetividade;
III – os procedimentos administrativos e gerenciais dos controles internos administrativos, com vistas à apresentação de subsídios para o seu aperfeiçoamento;
IV – os sistemas administrativos e operacionais de controle interno administrativo, utilizados na gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional e de pessoal;
V – a execução dos planos, programas, projetos e atividades que envolvam aplicação de recursos públicos;
VI – a aplicação dos recursos públicos transferidos a entidades públicas ou privadas;
VII – os contratos firmados por gestores públicos com entidades públicas ou privadas para prestação de serviços, execução de obras e fornecimento de materiais;
VIII – os processos de licitação, sua dispensa ou inexigibilidade;
IX – os instrumentos e sistemas de guarda e conservação dos bens e do patrimônio sob responsabilidade do Conselho;
X – os atos administrativos de que resultem direitos e obrigações para o Conselho;
XI – os sistemas eletrônicos de processamento de dados, suas informações de entrada e de saída, objetivando constatar:

a) segurança física do ambiente e das instalações do centro de processamento de dados;
b) segurança lógica e confidencialidade nos sistemas desenvolvidos em computadores de diversos portes;
c) eficácia dos serviços prestados pela área de tecnologia da informação; e
d) eficiência na utilização dos diversos computadores existentes na entidade.

XII – o cumprimento da legislação pertinente;
XIII – os processos de Tomada de Contas Especial, sindicância e outros atos administrativos de caráter apuratório;
XIV – os processos de admissão e desligamento de pessoal e os de concessão de aposentadoria e pensão;
XV – a apuração de atos e fatos ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos na utilização de recursos públicos;
XVI – os projetos de cooperação técnica com organismos internacionais e projetos de financiamento ou doação de organismos multilaterais de crédito;
XVII – os indicadores de desempenho utilizados pelo Conselho, quanto a sua qualidade, confiabilidade, representatividade, homogeneidade, praticidade e validade; e
XVIII – as questões atinentes à sustentabilidade ambiental.

CLASSIFICAÇÃO DAS AUDITORIAS

As Auditorias classificam-se em:

Auditoria de Gestão

O objetivo é emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, governança de TI, riscos, resultados, bem como a probidade na aplicação dos recursos públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens do Conselho ou a ele confiado, compreendendo os seguintes aspectos a serem observados:

I - documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos;
II - existência física de bens e outros valores;
III - eficiência dos sistemas de controles internos administrativo e contábil; e
IV - cumprimento da legislação e normativos.

Auditoria Operacional

O objetivo é avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional ou parte dele, com a finalidade de certificar a efetividade e oportunidade dos controles internos e apontar soluções alternativas para a melhoria do desempenho operacional. Sua abordagem é de apoio e procura auxiliar a administração na gerência e nos resultados por meio de recomendações que visem aprimorar procedimentos e controles.

Auditoria Contábil

O objetivo é certificar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, com a legislação e se as demonstrações originárias refletem adequadamente a situação econômico-financeira

do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações apresentadas.

Auditoria Especial

O objetivo é examinar fatos ou situações considerados relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizado para atender solicitação expressa de autoridade competente.

Auditoria de Resultado

O objetivo é verificar os resultados da ação governamental com ênfase:

I - na visão dos programas como fator básico de organização da função e da gestão pública como mobilização organizacional para alcance dos resultados; e
II - no planejamento estratégico.

Auditoria de Conformidade

O objetivo é o exame dos atos e fatos da gestão com vistas a certificar, exclusivamente, a observância às normas em vigor.

FORMAS DE EXECUÇÃO

As auditorias poderão ser executadas de forma direta, indireta, integrada ou terceirizada.

Execução direta

É aquela executada diretamente por servidores em exercício na unidade de controle interno do Conselho.

Integrada ou Compartilhada

É executada por servidores em exercício na unidade de controle interno do Conselho com a participação de servidores em exercício em unidade de controle interno de Tribunal ou outro Conselho, todos do Poder Judiciário.

Indireta

Executada com a participação de servidores das unidades de controle interno do Poder Judiciário em ações conjuntas com as unidades de controle interno do Poder Executivo, Poder Legislativo e Ministério Público.

Terceirizada

É realizada por instituições privadas, contratadas para um fim específico na forma da lei.

PLANEJAMENTO

Matriz de Avaliação de Riscos – Planos de Auditoria – Plano de Auditoria de Longo Prazo (PALP) – Plano Anual de Auditoria (PAA) – Materialidade, Relevância e Criticidade na Definição do Escopo da Auditoria

Neste capítulo o auditor terá contato com ferramentas de planejamento para as atividades de auditoria.

3. PLANEJAMENTO

O planejamento é a etapa fundamental para o sucesso do trabalho do auditor interno, sendo imprescindível que seja alocado o tempo adequado para sua realização.

A tentativa de abreviar o tempo destinado ao planejamento muitas vezes redunda em problemas na execução da auditoria, o que poderá provocar acréscimo no tempo total de realização dos exames de auditoria, além de repercussões negativas na qualidade da auditoria.

A Unidade de Auditoria Interna na elaboração do planejamento poderá contar com recursos externos nos casos em que se verificar a necessidade de conhecimentos adicionais ou outro domínio de técnicas, materiais e metodologias.

3.1 MATRIZ DE AVALIAÇÃO DE RISCOS

Durante a fase de planejamento, deve-se efetuar a avaliação do risco destinado a identificar áreas, sistemas e processos relevantes a serem examinados. O risco é classificado em:

I – risco humano:

a) erro não intencional;

b) qualificação; e

c) fraude.

II – risco de processo:

a) modelagem;

b) transação;

c) conformidade; e

d) controle técnico.

III – risco tecnológico:

a) equipamentos;

b) sistemas; e

c) confiabilidade da informação.

Os riscos de alto impacto, que apresentarem alta probabilidade de ocorrência, merecerão imediatas medidas saneadoras. Os riscos considerados de baixo impacto poderão ser aceitos e monitorados, com ou sem redirecionamento de condutas/procedimentos.

A elaboração da Matriz de Avaliação de Riscos (MAR), *modelo nº 005*, destina-se a indicar futuras auditorias a serem realizadas que visem a contribuir para a mitigação ou eliminação dos riscos identificados nos processos de trabalho.

Todos os riscos classificados como altos devem ser considerados para fins de sugestão de auditorias. Riscos classificados como baixos não devem ser considerados. Fica a critério da equipe e/ou do supervisor considerar os riscos classificados como médios na elaboração da matriz.

A equipe de auditoria deve considerar os riscos identificados para todos os processos, pois é possível que uma única ação de controle possa contribuir para mitigar ou eliminar diversos riscos apontados.

3.2 PLANOS DE AUDITORIA

Os Planos de Auditoria de Longo Prazo e Anual objetivam o planejamento das auditorias e devem dimensionar a realização dos trabalhos de modo a priorizar a atuação preventiva e atender aos padrões e diretrizes indicados pelo Conselho Nacional de Justiça.

Na seleção das unidades a serem auditadas, devem-se considerar as metas traçadas no Plano Plurianual e no Planejamento Estratégico do CNJ e as áreas que apresentem maior relevância, evitando, desse modo, que os recursos sejam focados em atividades que não trarão benefícios substanciais ao Conselho.

Além da observância dos aspectos normativos, os Planos devem evidenciar as áreas de exame e análise prioritárias, com estimativa do tempo e dos recursos necessários à execução dos trabalhos, a fim de demonstrar ao Conselho quais as metas da equipe de auditoria e quais benefícios surgirão a partir de uma execução eficiente dos trabalhos.

Para elaboração dos Planos de Auditoria, deverão ser observadas as diretrizes do CNJ no que tange às Ações Coordenadas de Auditoria, documento que evidenciará as áreas e espécies de auditoria prioritárias e respectivas datas de realização da ação por todas as unidades ligadas ao Conselho Nacional de Justiça.

A Ação Coordenada de Auditoria tem por objetivo a gestão concomitante, tempestiva e padronizada sobre questões de relevância e criticidade para o Poder Judiciário, com o atendimento aos princípios de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade.

3.2.1 PLANO DE AUDITORIA DE LONGO PRAZO (PALP)

A elaboração do plano para quatro anos constitui ferramenta de planejamento que deve atingir todo o Conselho, evidenciando as áreas ou os temas que serão objetos de auditoria no prazo planejado e permitirá, posteriormente, o detalhamento no Plano Anual de Auditoria. Além disso, este tipo de planejamento permitirá que os exames de auditoria sejam realizados em todas as áreas do Conselho.

Ressalte-se que o planejamento de longo prazo deve estar alinhado às expectativas de ações do CNJ, às medidas, aos gastos e aos objetivos previstos no

Plano Plurianual e de outros planos específicos do Conselho, os quais devem estar compatibilizados com o planejamento estratégico do Conselho Nacional de Justiça e do órgão CNJ com as diretrizes dos órgãos de fiscalização, razão pela qual é aconselhável que o planejamento de longo prazo seja revisado e atualizado anualmente, o que garantirá aderência da auditoria aos temas prioritários de exames.

A complexidade dos trabalhos de auditoria exige planejamento e controle adequados, a fim de evitar o risco de a auditoria perder o foco de sua missão e deixar de cobrir todas as áreas consideradas prioritárias.

O planejamento de longo prazo possibilitará à gerência de auditoria definir, com antecedência, o modo de atuação, os recursos necessários (pessoal, equipamentos e recursos financeiros) e as necessidades de treinamento (considerar conhecimentos e habilidades do auditor).

O Plano de Auditoria de Longo Prazo deve ser submetido à apreciação e aprovação pelo Presidente do Conselho até 30 de novembro, a cada quatro anos. O referido plano poderá ser atualizado anualmente.

3.2.2 PLANO ANUAL DE AUDITORIA (PAA)

O Plano Anual de Auditoria (PAA) objetiva estabelecer o planejamento das atividades de auditoria de curto prazo, limitadas às ações a serem desenvolvidas no período de um ano. O referido plano deve contemplar ações com vistas a auxiliar a avaliação da gestão dos recursos aplicados pelo CNJ, bem como as providências adotadas pelas unidades auditadas, conforme disposto na Resolução CNJ n. 171/2013.

As Ações Coordenadas de Auditoria, previstas no art. 13º, §1º, da citada Resolução, também integram o PAA, e têm por objetivo a gestão concomitante, tempestiva e padronizada sobre questões de relevância e criticidade para o Poder Judiciário, bem como o atendimento aos princípios de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade.

A elaboração do PAA deve ser precedida de análise preliminar da estrutura organizacional do CNJ, dos achados de auditorias recentes, das determinações do CNJ, dos normativos vigentes, bem como das orientações e eventuais determinações do Tribunal de Contas da União.

IMPORTANTE !

O Tribunal de Contas da União, ao instituir as Normas de Auditoria, aprovadas pela Portaria-TCU n. 280, de 8 de dezembro de 2010, também dispôs sobre o **Planejamento das Ações de Controle**, conforme demonstrado a seguir:

IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DE OBJETIVOS, RISCOS E CONTROLES

71. Para determinar a extensão e o alcance da auditoria que será proposta, a Equipe deve dispor de informações relativas aos objetivos relacionados ao objeto que será auditado e aos riscos relevantes associados a esses objetivos, bem como à confiabilidade dos controles adotados para tratar esses riscos. Tais informações são obtidas, tipicamente, na realização de outras ações de controle cuja principal finalidade é o conhecimento da unidade auditada e devem ser levadas em conta no planejamento e na aplicação dos procedimentos de auditoria.

71.1. Alternativamente, caso a auditoria seja proposta sem que as informações relativas aos objetivos, riscos e controles do objeto auditado estejam disponíveis, tais informações deverão ser obtidas na fase de planejamento do trabalho. A necessidade e a profundidade dos procedimentos para a obtenção destas informações variará de acordo com os objetivos e o escopo da auditoria em questão.

72. A avaliação de riscos e de controle interno visa a avaliar o grau em que o controle interno de organizações, programas e atividades governamentais assegura, de forma razoável, que na consecução de suas missões, objetivos e metas, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos de controle serão atendidos:

I. eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;

II. integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações accountability;

III. conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;

IV. adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

O Plano Anual de Auditoria do CNJ deve ser submetido à apreciação e aprovação pelo Presidente do Conselho até 30 de novembro de cada ano.

3.3 MATERIALIDADE, RELEVÂNCIA E CRITICIDADE NA DEFINIÇÃO DO ESCOPO DA AUDITORIA

As variáveis básicas a serem utilizadas pela Unidade de Auditoria Interna no planejamento dos trabalhos são:

I - materialidade;
II - relevância; e
III - criticidade.

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

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

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

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

EXECUÇÃO

Programa de Auditoria – Papéis de Trabalho – Exames de Auditoria – Técnicas de Auditoria – Achados de Auditoria – Constatação de Evidências

Neste capítulo o auditor terá orientações elementares quanto aos procedimentos necessários para execução dos trabalhos de auditoria.

4. EXECUÇÃO

Durante a fase de execução das atividades de auditoria, a equipe deve elaborar diversos documentos, como o Programa de Auditoria, o Mapa de Achados e de Acompanhamento, entre outros que serão explicitados neste capítulo.

4.1 PROGRAMA DE AUDITORIA

Após aprovação do Plano Anual de Auditoria, a Seção de Auditoria Interna deverá elaborar por auditoria, o Programa de Auditoria (PA), *modelo nº 001*, o qual consiste em um plano de ação detalhado e se destina, precipuamente, a orientar de forma adequada o trabalho da auditoria, ressalvada a possibilidade de complementações quando necessário.

A utilização criteriosa do Programa de Auditoria permitirá à equipe avaliar, durante os exames de auditoria, a conveniência de ampliar os exames (testes de auditoria) quanto à extensão e à profundidade.

No Programa de Auditoria devem constar;

I - o planejamento do trabalho, com indicação:

a) das áreas a serem auditadas;
b) do objetivo;
c) do escopo;
d) do período de realização da auditoria; e
e) da equipe.

II - as diversas questões de auditorias, com indicação:

a) das informações requeridas;
b) das fontes de informações;
c) dos procedimentos (referência PT, membro da equipe responsável pelo procedimento e observações); e
d) dos possíveis achados.

Devem constar, ainda, no Programa de Auditoria as indicações:

I - do período em que os procedimentos deverão ser aplicados; e
II - da estimativa de custo do trabalho.

O artigo 28 da Resolução CNJ n. 171/2013 dispõe que o Programa de Auditoria consiste em um plano detalhado e se destina, precipuamente, a orientar de forma adequada o trabalho da auditoria.

Os itens 96 e 97 das Normas de Auditoria do TCU indicam que os programas de auditoria devem estabelecer os procedimentos para identificar, analisar, avaliar e registrar informações durante a realização dos exames de auditoria. Verifique!

PROGRAMAS DE AUDITORIA

96. Os programas de auditoria devem estabelecer os procedimentos para identificar, analisar, avaliar e registrar informações durante o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria e devem ser executados de modo suficiente para alcançar os objetivos da auditoria. Limitações de escopo em função de restrições de acesso a registros oficiais ou de outras condições específicas necessárias para planejar e conduzir a auditoria devem ser registradas para declaração no relatório de como isso afetou ou pode ter afetado os resultados do trabalho.

97. O programa de auditoria, elaborado com base nos elementos obtidos na visão geral do objeto, objetiva estabelecer, diante da definição precisa dos objetivos do trabalho, a forma de alcançá-los e deve evidenciar:

I. o objetivo e o escopo da auditoria;

II. o universo e a amostra a serem examinados;

III. os procedimentos e as técnicas a serem utilizados, os critérios de auditoria, as informações requeridas e suas fontes, as etapas a serem cumpridas com respectivos cronogramas; e

IV. a quantificação dos recursos necessários à execução do trabalho.

(Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010 – Aprova as Normas de Auditoria do TCU-NAT)

A equipe de Auditoria deve, preliminarmente, na fase de planejamento, construir uma visão do objeto a ser auditado.

IMPORTANTE !

No Manual de Normas de Auditoria do TCU constam informações indispensáveis para a fase de planejamento. Verifique!

CONSTRUÇÃO DA VISÃO GERAL DO OBJETO

89. Na fase de planejamento, e como subsídio à sua elaboração, a equipe de auditoria deve construir uma visão geral preliminar do objeto de auditoria para

obtenção de conhecimento e compreensão a seu respeito, assim como do ambiente organizacional em que está inserido, incluindo, dentre outras fontes de informação e formas de obtenção de conhecimento, a legislação, as normas e as instruções específicas aplicáveis ao objeto, os organogramas, os fluxogramas, as rotinas e os manuais, os programas/ações gerenciados, o planejamento estratégico e operacional, os resultados dos últimos trabalhos realizados, as diligências pendentes de atendimento, as contas dos últimos exercícios.
90. Trabalhos que contemplem a identificação e a avaliação de objetivos, riscos e controles devem ser utilizados para auxiliar na construção preliminar da visão geral do objeto de auditoria, sendo os seus resultados necessariamente a ela incorporados.

91. A visão geral do objeto elaborada na fase de planejamento será revisada após a execução para incorporação ao relatório da auditoria, contendo, geralmente, as seguintes informações:

I. descrição do objeto de auditoria, com as características necessárias a sua compreensão;

II. legislação aplicável;

III. objetivos institucionais, quando for o caso;

IV. setores responsáveis, competências e atribuições; e

V. objetivos relacionados ao objeto de auditoria e riscos relevantes a eles associados, bem como eventuais deficiências de controle interno.

(Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010 – Aprova as Normas de Auditoria do TCU-NAT)

IMPORTANTE !

A equipe de auditoria deve estabelecer com precisão e clareza o foco da investigação, as dimensões e os limites que deverão ser observados durante a realização dos exames de auditoria.

O Tribunal de Contas da União detalhou nas Normas de Auditoria os cuidados que devem ser tomados na definição do objetivo e do escopo da auditoria, conforme demonstrado a seguir:

DEFINIÇÃO DO OBJETIVO E DO ESCOPO DA AUDITORIA

Do Objeto

79. A partir do conhecimento construído durante a análise preliminar do objeto de auditoria, a equipe deverá definir o objetivo da auditoria por meio da especificação do problema e das questões de auditoria que serão investigadas. O objetivo deve esclarecer também as razões que levaram a equipe a sugerir um determinado tema e enfoque, caso estes não tenham sido previamente definidos na deliberação que

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

(...)

Do Escopo

92. O escopo da auditoria deve ser estabelecido de modo suficiente a satisfazer os objetivos do trabalho. O escopo envolve a definição das questões de auditoria, a profundidade e o detalhamento dos procedimentos, a delimitação do universo auditável (abrangência), a configuração da amostra (extensão) e a oportunidade dos exames.

93. Durante a execução, os auditores podem se deparar com fatos que fogem ao escopo ou ao objetivo estabelecido para o trabalho ou que sejam incompatíveis com a natureza da ação de controle, mas que, dada a sua importância, mereçam a atenção da equipe. Nestes casos, as seguintes opções devem ser consideradas:

93.1. Nas situações em que os fatos relacionem-se de forma clara e lógica com o objetivo e as questões de auditoria, o planejamento é passível de mudanças durante a realização dos trabalhos pela própria equipe de auditoria, as quais deverão ser submetidas ao supervisor para aprovação.

93.2. Nas situações em que, mesmo relacionados ao objetivo da auditoria, os fatos fogem ao escopo estabelecido, mas a consistência das evidências encontradas recomende sua abordagem, a equipe, em conjunto com o supervisor e o titular da unidade técnica coordenadora, deve avaliar a oportunidade e a conveniência de realizar exames para desenvolver achados no trabalho em curso, levando em conta que não haja desvirtuamento da auditoria inicial em termos de comprometimento do prazo e/ou dos exames planejados. Os achados decorrentes deverão ser relatados contemplando os mesmos elementos dos demais.

93.2.1. Prejudicada a hipótese, a equipe deve comunicar os fatos identificados ao titular da unidade técnica, que avaliará a conveniência e a oportunidade de propor nova ação de controle.

93.3. Nas situações em que os fatos sejam incompatíveis com o objetivo ou com a natureza da ação de controle, caberá ao titular da unidade técnica avaliar a conveniência e a oportunidade de aprofundar os exames acerca das constatações, a fim de que estas sejam devidamente fundamentadas, levando em conta que não haja desvirtuamento da auditoria inicial em termos de comprometimento do prazo e/ou dos exames planejados, ou propor a realização de outra ação de controle com vistas a concluir os exames dos fatos identificados.

93.3.1. Na hipótese de aprofundamento dos exames no trabalho em andamento, o relato e as propostas de encaminhamento deverão ser feitos em processo apartado.

(Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010 – Aprova as Normas de Auditoria do TCU-NAT)

IMPORTANTE !

A formulação de "Questões de Auditoria" mereceu destaque por parte do Tribunal de Contas da União que, ao instituir as Normas de Auditoria do TCU aprovadas pela Portaria-TCU n. 280, de 8 de dezembro de 2010, especificou:

80. 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, as dimensões e os limites que deverão ser observados durante a execução dos trabalhos.

81. Nesse sentido, a adequada formulação das questões é fundamental para o sucesso da auditoria, 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.

82. Na elaboração das questões de auditoria, deve-se levar em conta os seguintes aspectos:
a) clareza e especificidade;
b) uso de termos que possam ser definidos e mensurados;
c) viabilidade investigativa (possibilidade de ser respondida);
d) articulação e coerência (o conjunto das questões elaboradas deve ser capaz de esclarecer o problema de auditoria previamente identificado).

83. O tipo de questão formulada terá uma relação direta com a natureza da resposta e a metodologia a adotar. Podemos classificar questões de auditoria em quatro tipos (GAO,1991; NAO,1997):

a) Questões descritivas:

São formuladas de maneira a fornecer informações detalhadas sobre, por exemplo, condições de implementação ou de operação de determinado programa ou atividade, mudanças ocorridas, problemas e áreas com potencial de aperfeiçoamento. São questões que buscam aprofundar aspectos tratados de forma preliminar durante a etapa de planejamento.

Exemplos de questão descritiva: "Como os executores locais estão operacionalizando os requisitos de acesso estabelecidos pelo programa?

b) Questões normativas:

São aquelas que tratam de comparações entre a situação existente e aquela estabelecida em norma, padrão ou meta, tanto de caráter qualitativo quanto quantitativo. A abordagem metodológica empregada nesses casos é a comparação com critérios previamente identificados e o desempenho observado. Abordam o que deveria ser e usualmente são perguntas do tipo: "O programa tem alcançado as metas previstas?"; "Os sistemas instalados atendem às especificações do programa?".

c) Questões avaliativas (ou de impacto, ou de causa-e-efeito):

As questões avaliativas referem-se à efetividade do objeto de auditoria e vão além das questões descritivas e normativas para enfocar o que teria ocorrido caso o programa ou

a atividade não tivesse sido executada. Em outras palavras, uma questão avaliativa quer saber que diferença fez a intervenção governamental para a solução do problema identificado. O escopo da pergunta abrange também os efeitos não esperados, positivos ou negativos, provocados pelo programa. Exemplo de questão avaliativa: "Em que medida os efeitos observados podem ser atribuídos ao programa?". As questões avaliativas quase sempre requerem estratégias metodológicas bastante complexas, envolvendo modelos experimentais com grupos de controle, análises estatísticas sofisticadas e modelagem. Esse tipo de estudo pode trazer resultados reveladores, mas, em função da complexidade envolvida, é caro e de demorada implementação.

d) Questões exploratórias:

Destinadas a explicar eventos específicos, esclarecer os desvios em relação ao desempenho padrão ou às razões de ocorrência de um determinado resultado. São perguntas do tipo: "Quais os principais fatores que respondem pela crise do sistema de transporte aéreo?"; "Que fatores explicam o aumento expressivo nos gastos com pagamento dos benefícios de auxílio-doença ao longo da última década?"

84. A formulação da questão de auditoria é um processo interativo, o qual depende, fundamentalmente, das informações obtidas na fase de planejamento e daquilo que se quer investigar. Geralmente utiliza-se a técnica de "brainstorming" para o seu preenchimento, o que permite a cada participante expor livremente suas idéias e interpretações, até que se alcance entendimento comum sobre a formulação do problema, das questões e subquestões de auditoria.

85. Embora não exista um método fácil para se chegar às questões de auditoria, recomenda-se uma abordagem estruturada para sua formulação, inspirada no método cartesiano de solução de problemas, como descrito a seguir:

1º passo - Descreva o "problema":

86. Com base nas informações propiciadas pela análise preliminar do objeto de auditoria, expresse, de forma clara e objetiva, aquilo que motivou a auditoria. A descrição do problema deve ser suficiente para nortear a concepção da auditoria.

87. Caso a solicitação para realização da auditoria seja formulada de maneira genérica ou muito abrangente, o planejamento deverá definir o escopo da auditoria, etapa fundamental para que se possa ter compreensão clara do que será auditado. A explicitação do não-escopo, ou seja, daquilo que não será tratado pela auditoria, pode ser necessária para estabelecer com precisão os limites do trabalho.

2º passo – Formule as possíveis questões:

88. O problema deve ser subdividido em partes que não se sobreponham. Por meio de "brainstorming" identifique possíveis questões que, uma vez respondidas, possam elucidar o problema formulado. A seguir, estabeleça uma hierarquia de questões, como na Figura 4. Identifique o tipo de questão formulada, pois a natureza da questão terá relação direta com a natureza da resposta e a metodologia a adotar.

89. Não há regras rígidas sobre quando formular subquestões de auditoria. Contudo, as questões devem ser focadas, específicas e tratar de apenas um tema. Se for necessário, subquestões devem ser formuladas para que cada uma delas seja o mais simples possível e, no conjunto, abranjam o que se deseja investigar por meio da questão de auditoria. As

subquestões facilitam a organização das informações do projeto de auditoria por linha da matriz de planejamento, permitindo ao leitor acompanhar a lógica do desenho da auditoria. Excesso de subquestões pode tornar a matriz extensa, repetitiva e cansativa. Sendo assim, deve ser adotada a solução mais adequada a cada trabalho.

3º passo - Teste as questões:

90. Identifique as questões de difícil resposta e considere como as dificuldades podem ser contornadas. Confronte as questões com os recursos disponíveis para a realização da auditoria, definidos em termos de custo, prazos de execução e de pessoal. Considere ainda as competências da equipe, vis-à-vis às necessárias para execução do projeto de auditoria.

4º passo - Elimine as questões não essenciais:

91. Descarte questões desprovidas de potencial para melhorar o desempenho ou que não tenham solução viável. Portanto, os critérios para a escolha ou exclusão de determinada questão são a relevância das conclusões que poderão ser alcançadas e a factibilidade da estratégia metodológica requerida para respondê-la de forma satisfatória. Priorize as questões e decida quais devem ser estudadas. Lembre-se que as questões devem ser sucintas e sem ambiguidades.

92. Após definir o problema e as questões de auditoria, a equipe deverá especificar os critérios de auditoria e elaborar a matriz de planejamento.

O titular da SCI/CNJ deve assegurar que o tempo disponível para a fase de planejamento seja suficiente para a consecução dos objetivos, de forma a garantir os seguintes aspectos básicos:

I – nível de detalhamento suficiente, de modo a maximizar a relação entre o provável benefício da auditoria e o seu custo total;

II – obtenção e análise das informações disponíveis e necessárias sobre o objeto auditado, inclusive quanto aos sistemas informatizados e aos controles internos a ele associados;

III – suficiente discussão, no âmbito da equipe de auditoria e entre esta e o supervisor, a respeito da definição do escopo, dos procedimentos e técnicas a serem utilizados; e

IV – teste e revisão dos formulários, questionários e roteiros de entrevista, a serem utilizados na fase de execução.

4.2 PAPÉIS DE TRABALHO

Todo o trabalho de auditoria, do início ao final, deve ser documentado com as evidências obtidas e com as informações relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados da auditoria, devendo ser adotados Papéis de Trabalho que evidenciem atos e fatos observados pela equipe de auditoria, os quais devem ser:

I – elaborados na forma manual ou eletrônica materializados em documentos, tabelas, planilhas, listas de verificações ou arquivos informatizados; esses documentos deverão dar suporte ao relatório de auditoria, uma vez que contêm o registro da metodologia adotada, os procedimentos, as verificações, as fontes de informações, os testes, enfim, todas as informações relacionadas ao trabalho de auditoria executado;

II – documentados com todos os elementos significativos dos exames realizados e evidenciado que a auditoria foi executada de acordo com as normas aplicáveis; e

III – abrangentes com detalhamento suficiente para propiciar o entendimento e o suporte da atividade de controle executada, compreendendo a documentação do planejamento, a natureza, a oportunidade, a extensão dos procedimentos, o julgamento exercido e as conclusões alcançadas.

IMPORTANTE !

Os papéis de trabalho são ferramentas indispensáveis para registro das evidências obtidas pelo auditor. O Tribunal de Contas da União, ao instituir as Normas de Auditoria do TCU, aprovadas pela Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010, dispôs especificamente sobre o assunto. Verifique!

DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA

111. Auditores devem preparar a documentação de auditoria em detalhes suficientes para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, incluindo a fundamentação e o alcance do planejamento, a natureza, a oportunidade, a extensão e os resultados dos procedimentos de auditoria executados, os achados de auditoria e as suas evidências.

112. Consideram-se papéis de trabalho aqueles preparados pelo auditor, pelo auditado ou por terceiros, tais como, planilhas, formulários, questionários preenchidos, fotografias, arquivos de dados, de vídeo ou de áudio, ofícios, memorandos, portarias, documentos originais ou cópias de contratos ou de termos de convênios, confirmações externas, programas de auditoria e registros de sua execução em qualquer meio, físico ou eletrônico, como matrizes de planejamento, de achados e de responsabilização.

113. Os documentos apresentados à equipe de auditoria serão os originais, em que constem nome do signatário, assinatura ou rubrica, devendo o responsável justificar a impossibilidade de apresentação de documentos originais. Os auditores podem requerer cópias devidamente autenticadas de documentos.

114. Os auditores devem manter a necessária cautela no manuseio de papéis de trabalho, especialmente com documentos extraídos de sistemas informatizados e com exibição, gravação e transmissão de dados em meios eletrônicos, para evitar que pessoas não autorizadas venham a ter ciência do conteúdo neles contidos ou a sua utilização de forma danosa ao interesse público.

115. O auditor deve ter em mente que o conteúdo e a organização dos papéis de trabalho refletem o seu grau de preparação, experiência e conhecimento. Os papéis de trabalho devem ser suficientemente completos e detalhados para permitir a um auditor experiente, sem prévio envolvimento na auditoria, entender o trabalho que foi realizado para fundamentar as opiniões e conclusões do auditor.

116. Embora não existam padrões rígidos quanto à forma dos papéis de trabalho, já que, servindo para anotações ou memórias do planejamento e da execução, são elaborados a critério do auditor, os seguintes aspectos devem ser observados:

116.1 ao se planejar a forma e o conteúdo, deve-se observar se o papel de trabalho irá contribuir para o atingimento do objetivo da auditoria e dos procedimentos. Consultar papéis elaborados para a realização de trabalho igual ou semelhante em época anterior é de grande valia para a elaboração do novo papel de trabalho, que pode, inclusive, ser até o resultado do aperfeiçoamento de algum existente;

116.2 forma clara e ordenada, de modo a proporcionar a racionalização dos trabalhos de auditoria, minimizar os custos, servir de base permanente de consulta e de respaldo para as conclusões do auditor e facilitar o trabalho de revisão;

116.3 os papéis de trabalho devem conter, quando aplicável, as seguintes informações:

I. nome da entidade, identificação do objeto auditado, título e objetivo;

II. unidade utilizada na apresentação dos valores e origem das informações;

III. critério de seleção aplicado na escolha da amostra, data-base das informações ou período abrangido e seu tamanho;

IV. comentários, se for o caso, e assinaturas de quem elaborou e revisou;

116.4 somente devem ser elaborados papéis de trabalho que tenham uma finalidade clara de suporte às conclusões e aos resultados da auditoria, alinhada aos seus objetivos, e devem conter somente dados importantes e necessários ao alcance dessa finalidade. Um papel de trabalho informativo não é sinônimo de papel de trabalho com excesso de dados e informações;

116.5 os papéis de trabalho devem ser revisados para assegurar que o trabalho foi desenvolvido conforme o planejado e as conclusões e os resultados estão de acordo com os registros;

116.6 a primeira revisão dos papéis de trabalho deve ser realizada pelo próprio auditor e deve ser a mais detalhada, para certificar-se de que suas conclusões se coadunam com suas apurações e registros e de que não existem erros que possam comprometer os resultados;

116.7 revisões executadas por quem não elaborou o papel devem verificar se o trabalho foi desenvolvido conforme o planejado, se os registros estão adequados às conclusões e se não foram omitidos dados e informações imprescindíveis ou relevantes;

116.8 ao final da auditoria, todos os papéis de trabalho obtidos devem ser classificados em transitórios ou permanentes:

116.8.1 transitórios são aqueles necessários ao trabalho somente por um período limitado, para assegurar a execução de um procedimento ou a obtenção de outros papéis de trabalho subsequentes;

116.8.2 todos os demais papéis de trabalho obtidos, não classificados como transitórios, são considerados como papéis de trabalho permanentes.

(Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010 – Aprova as Normas de Auditoria do TCU-NAT)

4.3 EXAMES DE AUDITORIA

Para início dos trabalhos de auditoria, será entregue o Comunicado de Auditoria (CA), modelo nº 003, o qual servirá para apresentação da equipe de auditoria ao dirigente da unidade auditada, oportunidade em que são informados os principais critérios de auditoria inicialmente selecionados durante o planejamento, bem como o objetivo e o escopo do trabalho.

Sempre que o elemento surpresa não for essencial ao desenvolvimento dos trabalhos e após a emissão do Comunicado de Auditoria, o titular da unidade de controle interno encaminhará, com a antecedência necessária, expediente de comunicação de auditoria ao dirigente da unidade com informações sobre o objetivo e a deliberação que originou a auditoria, a data provável para apresentação da equipe de auditoria, e solicitação, quando for o caso, de documentos e informações, de ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe, senha para acesso aos sistemas informatizados e designação de uma pessoa de contato da unidade auditada.

Não é necessária a comprovação de recebimento do expediente de Comunicado de Auditoria, pois o eventual não recebimento fica suprido pela entrega do Comunicado de Auditoria na reunião de apresentação.

Havendo a necessidade de obtenção de documentos, informações ou manifestações durante a realização dos exames de auditoria, deve ser emitida a Requisição de Documentos, Informações ou Manifestação (RDIM), modelos nº 002A e nº 002B.

A Requisição de Documentos, Informações ou Manifestação fixará prazo para atendimento. A fixação do prazo, sempre que possível, poderá ser feita em comum acordo com o auditado, desde que não comprometa o prazo de execução da auditoria. A mencionada requisição conterá campos para manifestação da unidade auditada e da equipe de auditoria.

4.3.1 TÉCNICAS DE AUDITORIA

Com base no **Programa de Auditoria**, os trabalhos serão executados observando-se as seguintes **técnicas de auditorias**:

I - Entrevista – formulação de pergunta escrita ou oral ao pessoal da unidade auditada ou vinculados, para obtenção de dados e informações;
II - análise documental – verificação de processos e documentos que conduzam à formação de indícios e evidências;
III - conferência de cálculos – verificação e análise das memórias de cálculo decorrentes de registros manuais ou informatizados;
IV - circularização – obtenção de informações com a finalidade de confrontar declarações de terceiros com os documentos constantes no escopo da auditoria, de natureza formal e classificado em três tipos:

a) positivo em branco – solicitação de informações a terceiros sem registro de quantitativos ou valores no texto da requisição e com prazo para resposta;
b) positivo em preto – solicitação de informações a terceiros com a indicação de quantitativos ou valores no texto da requisição e com prazo para resposta; e
c) negativo – comunicação de informações a terceiros com ou sem indicação de quantitativos e valores no texto da comunicação e com referência a dispensa de resposta no caso de concordância dos termos informados.

V - inspeção física – exame *in loco* para verificação do objeto da auditoria;

VI - exame dos registros – verificação dos registros constantes de controles regulamentares, relatórios sistematizados, mapas e demonstrativos formalizados, elaborados de forma manual ou por sistemas informatizados;

VII - correlação entre as informações obtidas – cotejamento entre normativos, documentos, controles internos e auxiliares, declarações e dados;

VIII - amostragem – escolha e seleção de uma amostra representativa nos casos em que é inviável pelo custo/benefício aferir a totalidade do objeto da auditoria e pela limitação temporal para as constatações;

IX - observação – constatação individual que decorre de avaliação intrínseca pelo servidor em exercício na unidade de controle interno, sob os aspectos de conhecimento técnico e experiência; e

X - revisão analítica – verificar o comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situações ou tendências atípicas.

Os servidores em exercício nas unidades de controle interno e indicados para realização de auditorias poderão sugerir ao titular da unidade de controle interno a adoção de outras técnicas nos casos de situações qualificadas e específicas.

4.4 ACHADOS DE AUDITORIA

Durante a realização dos exames de auditoria serão identificados os Achados de Auditoria, que consistem em fato significativo, digno de relato pelo servidor no exercício da auditoria, constituído de quatro atributos essenciais: situação encontrada ou condição, critério, causa e efeito.

Os Achados de Auditoria decorrem da comparação da situação encontrada com o critério estabelecido no Programa de Auditoria e devem ser devidamente comprovados por evidências e documentados por meio dos papéis de trabalho. O achado pode ser negativo, quando revela impropriedade ou irregularidade, ou positivo quando aponta boas práticas de gestão.

Os esclarecimentos acerca de indícios consignados nos Achados de Auditoria devem ser colhidos por escrito ao longo da fase de execução da auditoria,

por intermédio de expediente de Requisição de Documentos, Informações ou Manifestação, evitando-se mal-entendidos e minimizando o recolhimento de informações posteriores.

A análise das respostas dos auditados em relação aos Achados de Auditoria é realizada no Mapa de Achado de Auditoria e de Acompanhamento, modelo nº 002B, que acompanha a Requisição de Documentos, Informações, ou Manifestação.

Deve ser informado ao dirigente da unidade auditada que os achados são preliminares, podendo ser corroborados ou excluídos em decorrência do aprofundamento da análise, e que poderá haver inclusão de novos achados.

Os esclarecimentos dos responsáveis acerca dos achados preliminares de auditoria, consistentes em manifestações formais apresentadas por escrito em resposta à Requisição de Documentos, Informações ou Manifestação, deverão ser incorporados nos relatórios como um dos elementos de cada achado, individualmente.

4.5 CONSTATAÇÃO DE EVIDÊNCIAS

Os servidores em exercício nas unidades de controle interno devem ter bom conhecimento das técnicas e procedimentos de auditoria, com a finalidade de constituir elementos essenciais e comprobatórios do achado que são as evidências. Essas por sua vez devem ter os seguintes atributos:

I – serem suficientes e completas de modo a permitir que terceiros cheguem às conclusões da equipe;
II – serem pertinentes ao tema e diretamente relacionadas com o achado; e
III – serem adequadas e fidedignas, gozando de autenticidade, confiabilidade e exatidão da fonte.

COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

RELATÓRIO DE AUDITORIA – Estrutura e Conteúdo do Relatório de Auditoria – Requisitos de Qualidade dos Relatórios – Descrição da visão geral do objeto da auditoria no relatório – apresentação dos achados – esclarecimentos dos responsáveis – Conclusões – Propostas de encaminhamento – Revisão do Relatório.

Neste capítulo o auditor encontrará orientações para a redação do relatório de auditoria, visando aprimorar a comunicação dos resultados da auditoria.

5. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS – Relatório de Auditoria

Para cada auditoria realizada será elaborado o Relatório de Auditoria, modelo nº 008, no qual devem constar os resultados dos exames de auditorias, com base em lastro documental comprobatório, que expresse a exatidão dos dados e a precisão das proposições.

Compete ao titular da unidade de controle interno determinar como, quando e a quem os resultados dos trabalhos de auditoria deverão ser comunicados na forma de relatório.

Antes da emissão do relatório final de auditoria, as conclusões e as recomendações devem ser encaminhadas aos titulares das unidades auditadas, a quem deve se assegurar, em tempo hábil, a oportunidade de apresentar esclarecimentos adicionais ou justificativas a respeito dos atos e fatos administrativos sob sua responsabilidade.

O titular da unidade de controle interno deve fixar prazo para que a unidade auditada apresente manifestação sobre o relatório da auditoria, conforme evidenciado no parágrafo anterior.

Os resultados de uma auditoria devem ser comunicados ao Presidente do Conselho e podem ser divulgados com variações na forma e conteúdo, dependendo dos destinatários e do público-alvo que deve ser informado a respeito, cabendo às normas específicas dispor acerca de comunicações por outros meios, que não o relatório.

5.1 ESTRUTURA E CONTEÚDO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

De forma geral, os relatórios elaborados pela equipe de auditoria devem contemplar:

I - a deliberação que autorizou a auditoria e as razões que a motivaram;

II - o objetivo e as questões de auditoria;

III - a metodologia da auditoria, o escopo e as limitações de escopo;

IV - a visão geral do objeto da auditoria, revisada após a execução;

V - o resultado da auditoria, incluindo os achados, as conclusões, se for possível, mencionar e quantificar os benefícios estimados ou esperados, o volume de recursos examinados e as propostas de encaminhamento; e

VI - a natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida, se aplicável.

5.2 REQUISITOS DE QUALIDADE DOS RELATÓRIOS

O Relatório de Auditoria deverá ser elaborado com observância aos requisitos de clareza, convicção, concisão, completude, exatidão, relevância, tempestividade e objetividade.

O Tribunal de Contas da União, ao estabelecer os padrões para elaboração de relatórios, orienta que a equipe deve observar os referidos requisitos mínimos a fim de assegurar a qualidade dos relatórios, conforme a seguir indicado:

I. CLAREZA: produzir textos de fácil compreensão. Evitar a erudição, o preciosismo, o jargão, a ambiguidade, e restringir ao máximo a utilização de expressões em outros idiomas, exceto quando se tratar de expressões que não possuam tradução adequada para o idioma português e que já se tornaram corriqueiras. Termos técnicos e siglas menos conhecidas devem ser utilizados desde que necessários e devidamente definidos em glossário. Quando possível, complementar os textos com ilustrações, figuras e tabelas.

Usar palavras e expressões em seu sentido comum, salvo quando o relatório versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área. Usar frases curtas e concisas. Construir orações na ordem direta, preferencialmente na terceira pessoa, evitando preciosismos, neologismos e adjetivações dispensáveis. Buscar uniformidade do tempo verbal em todo o texto, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente. Usar recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando abusos de caráter estilístico;

II. CONVICÇÃO: expor os achados e as conclusões com firmeza, demonstrando certeza da informação comunicada, evitando palavras ou expressões que denotem insegurança, possam ensejar dúvidas ou imprecisões no entendimento, tais como "SMJ", "supõe-se", "parece que", "deduzimos", "achamos", "há indícios", "talvez", "entendemos", "esta equipe de auditoria entende que...", "foi informado a esta equipe de auditoria que...", "ouvimos dizer", "conforme declarações verbais", "boa parte", "alguns", "diversos" "a maioria", "muitas/vários/inúmeros", "aparenta/aparentemente";

III. CONCISÃO: ir direto ao assunto, utilizando linguagem sucinta, transmitindo o máximo de informações de forma breve, exata e precisa. Dizer apenas o que é requerido, de modo econômico, isto é, eliminar o supérfluo, o floreio, as fórmulas e os clichês. Não utilizar comentários complementares desnecessários nem fugir da ideia central. Intercalações de textos devem ser utilizadas com cautela, de modo a não dificultar o entendimento pelo leitor. Não devem ser utilizados comentários entre aspas com sentido dúbio ou irônico. A transcrição de trechos de doutrina e/ou jurisprudência que componham o critério deve restringir-se ao mínimo necessário. A transcrição de trechos de evidências documentais somente deverá ser feita quando for essencial ao entendimento do raciocínio. Ser conciso significa que o relatório não se estenda mais do que o necessário para respaldar a mensagem.

Detalhes excessivos detratam o relatório e podem, inclusive, ocultar a mensagem real, confundir ou distrair o leitor. O relatório não deve exceder trinta páginas, excluídos a folha de rosto, o resumo, o sumário, as listas de figuras e tabelas, os anexos e os documentos juntados, exceto quando houver achados de alta complexidade ou em grande quantidade, a critério do titular da unidade técnica coordenadora da auditoria;

IV. COMPLETUDE: apresentar toda a informação e todos os elementos necessários para satisfazer os objetivos da auditoria, permitir a correta compreensão dos fatos e situações relatadas. Prover os usuários do relatório com uma compreensão suficientemente completa significa oferecer uma perspectiva da extensão e significância dos achados relatados, tais como a frequência de ocorrências relativas ao número de casos ou transações examinados. Significa, também, descrever evidências e achados sem omissões de informações significativas e relevantes relacionadas aos objetivos da auditoria. Ser completo também significa determinar claramente o que devia e não foi feito, descrevendo explicitamente as limitações dos dados, as limitações impostas pelas restrições de acesso a registros e outras questões. Relações entre objetivos, critérios, achados e conclusões precisam ser expressas de forma clara e completa, permitindo sua verificação;

V. EXATIDÃO: apresentar as necessárias evidências para sustentar seus achados, conclusões e propostas, procurando não deixar espaço para contra-argumentações. A exatidão é necessária para assegurar ao leitor que o que foi relatado é fidedigno e confiável. Um erro pode pôr em dúvida a validade de todo o relatório e pode desviar a atenção da substância do que se quer comunicar. As evidências apresentadas devem demonstrar a justeza e a razoabilidade dos fatos descritos. Retratar corretamente significa descrever com exatidão o alcance e a metodologia, e apresentar os achados e as conclusões de uma forma coerente com o escopo da auditoria;

VI. RELEVÂNCIA: expor apenas aquilo que tem importância dentro do contexto e que deve ser levado em consideração em face dos objetivos da auditoria. Não se deve discorrer sobre fatos ou ocorrências que não contribuem para as conclusões e não resultem em propostas de encaminhamento;

VII. TEMPESTIVIDADE: emitir tempestivamente os relatórios de auditoria para que sejam mais úteis aos leitores destinatários, particularmente aqueles a quem cabem tomar as providências necessárias. Auditores devem cumprir o prazo previsto para a elaboração do relatório, sem comprometer a qualidade;

VIII. OBJETIVIDADE: harmonizar o relatório em termos de conteúdo e tom. A credibilidade de um relatório é reforçada quando as evidências são apresentadas de forma imparcial. A comunicação deve ser justa e não enganosa, resguardando-se contra a tendência de exagerar ou superenfatizar deficiências. Interpretações devem ser baseadas no conhecimento e compreensão de fatos e condições. O tom dos relatórios pode encorajar os tomadores de decisão a agir sobre os achados e propostas encaminhadas pelos auditores. Um tom equilibrado é alcançado quando os relatórios apresentam evidências suficientes e apropriadas para apoiar os achados, enquanto se abstenha de usar adjetivos ou advérbios que caracterizem indícios de uma forma que implica crítica ou conclusões sem suporte. A objetividade dos relatórios de auditoria é reforçada quando esses declaram explicitamente a fonte das evidências e as premissas utilizadas na análise.

O relatório de auditoria pode reconhecer os aspectos positivos do objeto auditado, se aplicável aos objetivos da auditoria. A inclusão dos aspectos positivos do objeto poderá levar a um melhor desempenho por outras organizações do governo que lerem o relatório. Os relatórios de auditoria são mais objetivos quando demonstram que o trabalho foi realizado por uma equipe profissional, imparcial, independente e especializada.

(Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010 – Aprova as Normas de Auditoria do TCU-NAT)

No Relatório de Auditoria devem constar os objetivos da auditoria, o escopo, a metodologia e as limitações.

O TCU, por meio da Portaria-TCU n. 280, de 8 de dezembro de 2010, alterada pela Portaria-TCU nº 168, de 30 de junho de 2011, apresenta as seguintes orientações aos seus auditores:

Verifique!

132. Os auditores devem incluir no relatório o objetivo da auditoria, o escopo, a metodologia utilizada e as limitações, estas se tiverem ocorrido, ou uma declaração de que nenhuma restrição significativa foi imposta aos exames. Os usuários do relatório precisam dessas informações para entender o propósito da auditoria, a natureza e a extensão dos trabalhos realizados, o contexto e perspectiva sobre o que é relatado, e todas as limitações significativas ao trabalho realizado.

133. O objetivo deve ser expresso por meio de uma declaração precisa daquilo que a auditoria se propôs a realizar. A questão fundamental que deveria ser esclarecida. O escopo deve explicitar a profundidade e a amplitude do trabalho para alcançar o objetivo da auditoria. As questões de auditoria, que compõem o seu escopo e foram definidas como linhas de abordagem com vistas à satisfação do objetivo, também devem constar do relatório.

134. A metodologia, que compreende os métodos empregados na coleta, no tratamento e na análise dos dados, deve ser exposta resumidamente, relatando-se os detalhes em anexo. Caso tenha sido utilizada amostragem, deve ser indicado o método adotado, os critérios para seleção da amostra e a incerteza embutida nos cálculos.

135. As limitações impostas ao trabalho, associadas à metodologia utilizada para abordar as questões de auditoria, à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados, assim como as limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, como áreas ou aspectos não examinados em função de quaisquer restrições, devem ser consignadas no relatório indicando-se as razões e se isso afetou ou pode ter afetado os objetivos, os resultados e as conclusões da auditoria.

5.2.1 DESCRIÇÃO DA VISÃO GERAL DO OBJETO DA AUDITORIA NO RELATÓRIO

É essencial que no Relatório de Auditoria conste a visão geral do objeto da auditoria, o que facilitará a compreensão da auditoria.

Aliás, outro não foi o entendimento do Tribunal de Contas da União, que, ao regulamentar internamente a elaboração do relatório, disciplinou que:

> *136. Os relatórios devem conter uma descrição das características do objeto de auditoria que sejam necessárias à sua compreensão, objetivando oferecer ao leitor o conhecimento e a compreensão necessária para um melhor entendimento do relatório. A visão geral do objeto, elaborada na fase de planejamento e revisada após a fase de execução, atende a esse objetivo.*
>
> *137. Tipicamente, a visão geral do objeto inclui informações sobre o ambiente legal, institucional e organizacional em que ele se insere, tais como legislação aplicável, objetivos institucionais, pontos críticos e deficiências de controle interno e, dependendo da finalidade da auditoria, objetivos, responsáveis, histórico, beneficiários, principais produtos, relevância, indicadores de desempenho, metas, aspectos orçamentários, processo de tomada de decisão, sistemas de controle.*
>
> ***(Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010 – Aprova as Normas de Auditoria do TCU-NAT)***

5.2.2 APRESENTAÇÃO DOS ACHADOS

Para dar ao leitor condições para avaliar a importância e as consequências dos achados, o auditor deve descrever a natureza e a extensão dos fatos e do trabalho realizado que resultou na identificação do achado.

Nas Normas de Auditoria do TCU, aprovadas por meio da Portaria-TCU n. 280, de 8 de dezembro de 2010, alterada pela Portaria-TCU nº 168, de 30 de junho de 2011, constam requisitos a serem observados na elaboração dos achados. Verifique!

> *138. Os achados de auditoria devem ser desenvolvidos com base nas orientações contidas no tópico "desenvolvimento dos achados", especialmente no tocante a seus atributos essenciais e representam o principal capítulo do relatório. Para sua elaboração, deve-se utilizar a matriz de achados, papel de trabalho que estrutura o desenvolvimento dos achados. Cada achado deve ser descrito com base nos seguintes elementos, quando aplicável:*
>
> *I. descrição ou basicamente o título do achado;*
>
> *II. situação encontrada;*
>
> *III. objetos nos quais foi constatado;*

IV. critério de auditoria adotado;

V. evidências;

VI. causas;

VII. efeitos reais ou potenciais;

VIII. responsável: qualificação, conduta, nexo de causalidade e culpabilidade;

IX. esclarecimentos prestados pelos responsáveis;

X. conclusão da equipe de auditoria; e

XI. proposta de encaminhamento.

139. Manuais, padrões e normas mais específicos podem restringir ou estabelecer que outros elementos sejam relatados na apresentação dos achados, conforme a natureza das auditorias, os seus objetos e as suas finalidades mais comuns.

140. Os auditores devem relatar seus achados numa perspectiva de descrever a natureza e a extensão dos fatos e do trabalho realizado que resultou na conclusão. Para dar ao leitor uma base para avaliar a importância e as consequências de seus achados, os auditores devem, conforme aplicável, relatar as situações encontradas em termos da população ou do número de casos examinados e quantificar os resultados em termos de valor monetário ou de outras medidas, conforme o caso. Se não puder mensurar, os auditores devem limitar adequadamente suas conclusões.

141. Em auditorias operacionais, a forma de apresentação dos achados pode diferir da utilizada em auditorias de conformidade, podendo, inclusive variar entre um e outro trabalho. Os capítulos principais do relatório compõem-se do relato articulado e argumentado sobre os achados de auditoria, que devem ser apresentados em ordem decrescente de relevância, isto é, inicia-se pelo tema que se revelou mais importante. O mesmo se aplica à apresentação dos achados dentro de cada capítulo, em subtítulos apresentados em ordem decrescente de relevância. Portanto, nem sempre será mantida a ordem proposta no programa de auditoria. Outra forma de organizar o texto é partir dos temas mais gerais para os mais específicos. Essa pode ser a melhor maneira de apresentar assuntos complexos e interligados cuja compreensão seja facilitada a partir da leitura de achados que introduzam o contexto no qual os demais se inserem. Nesse tipo de auditoria, dependendo do tipo de questão de auditoria, nem sempre é possível identificar causas, mas o ponto crucial do relatório é a análise das evidências, que devem ser apresentadas de forma lógica, articulada e com ilustrações que facilitem a compreensão da situação encontrada. Os argumentos que fundamentam a posição da equipe devem ser confrontados com os melhores argumentos contrários.

5.2.3 ESCLARECIMENTOS DE RESPONSÁVEIS

Durante a realização dos exames de auditoria, deve ser solicitado esclarecimento ao auditado, caso surjam dúvidas ou identificadas pendências, conforme evidenciado na Resolução CNJ n. 171/2013.

As Normas de Auditoria do TCU indicam que os esclarecimentos dos auditados devem constar no Relatório de Auditoria, *in verbis:*

> *143. Os esclarecimentos dos responsáveis acerca dos achados preliminares de auditoria consistentes em manifestações formais apresentadas por escrito em resposta a requisição da equipe de auditoria, deverão ser incorporados nos relatórios como um dos elementos de cada achado, individualmente.*
>
> *(**Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010 – Aprova as Normas de Auditoria do TCU-NAT)***

5.2.4 CONCLUSÕES

O relatório de auditoria deve consignar no item conclusão a resposta à questão fundamental da auditoria, na forma evidenciada no objetivo da auditoria constante no Programa de Auditoria.

No Manual de Auditoria do TCU consta que "A força das conclusões dos auditores depende da suficiência e da adequação das evidências que suportam os achados e da solidez da lógica utilizada para formulá-las. As conclusões são mais fortes quando levam a propostas de encaminhamento, cujos usuários do relatório concordam com a necessidade das proposições". Verifique!

> *156. A conclusão constitui uma seção exclusiva do relatório, na qual se deve trazer resposta à questão fundamental da auditoria, constante do enunciado do seu objetivo. Além disso, devem-se abordar as respostas às questões formuladas para compor o escopo da auditoria com vistas à satisfação de seu objetivo.*
>
> *157. A força das conclusões dos auditores depende da suficiência e da adequação das evidências que suportam os achados e da solidez da lógica utilizada para formulá-las. As conclusões são mais fortes quando levam a propostas de encaminhamento cujos usuários do relatório concordam com a necessidade das proposições.*
>
> *158. As conclusões do relatório são afirmações da equipe, deduzidas dos achados. Para a formulação da conclusão, devem ser considerados os efeitos dos achados, obtidos pela avaliação da diferença entre situação encontrada e o resultado que teria sido observado caso se tivesse seguido o critério de auditoria.*
>
> *159. A conclusão deve fazer menção expressa quanto à possibilidade, ou não, da generalização dos resultados obtidos na análise do conjunto de casos, transações ou processos examinados para todo o universo ou população, conforme tenha sido calculado o tamanho do conjunto analisado, bem como realizada a seleção de seus elementos constituintes.*
>
> *159.1. quando o cálculo do tamanho do conjunto analisado, bem como a seleção de seus*

elementos, tiver ocorrido de forma probabilística, seguindo os pressupostos necessários para a definição de uma amostra estatística, os resultados poderão ser generalizados, devendo-se consignar, no relatório, que as conclusões generalizadas necessariamente embutem um certo grau de incerteza inerente aos cálculos estatísticos, incerteza essa que deve ser calculada e informada no relatório;
159.2. quando o cálculo do tamanho do conjunto analisado, bem como a seleção dos elementos constituintes, tiver ocorrido de forma não probabilística, tendo por base a experiência da equipe e, portanto, envolvendo algum grau de subjetividade, não será possível a generalização dos resultados, pela impossibilidade de se fazer qualquer inferência estatística acerca dos resultados encontrados, devendo-se consignar, no relatório, que as conclusões aplicam-se, exclusivamente, quanto aos elementos examinados.

160. Em auditorias operacionais, as conclusões são inferências lógicas sobre a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas ou atividades governamentais, com base nos achados. A conclusão não é apenas um resumo dos achados, devendo-se destacar, de forma equilibrada, os pontos fortes do objeto de auditoria, as principais oportunidades de melhoria de desempenho e os possíveis benefícios esperados quantificando-os, sempre que possível, em termos de economia de recursos ou de outra natureza de melhoria. Devem ser relatadas as dificuldades enfrentadas pelos gestores e destacadas as iniciativas positivas por eles empreendidas no sentido de superar as dificuldades.

161. Na conclusão deve ser relatado o benefício total estimado ou esperado das propostas de encaminhamento e podem ser feitas considerações sobre o trabalho realizado, breves relatos de não detecção de irregularidades ou impropriedades na abordagem de questões de auditoria.

162. As conclusões devem indicar o eventual impacto dos achados nas contas das entidades auditadas. Para tanto, é necessário identificar as responsabilidades ao longo do tempo, bem como o estado das respectivas contas.

(Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010 – Aprova as Normas de Auditoria do TCU-NAT)

5.2.5 PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO

Ao final, o relatório de auditoria deve consignar as recomendações e determinações.

O Tribunal de Contas da União, ao disciplinar o assunto, estabeleceu na Portaria nº 280, de 8 de dezembro de 2010, as seguintes regras:

163. As propostas de deliberação devem ser consistentes com os achados, decorrendo logicamente destes e das conclusões e focando nas causas identificadas. As propostas deverão indicar, entre parênteses, os números dos parágrafos ou itens nos quais os achados a que se referem foram apresentados no relatório.
(...)
165. As propostas de determinação e de recomendação devem ser formuladas focando "o quê" deve ser aperfeiçoado ou corrigido e não "o como", dado à discricionariedade que cabe ao gestor e ao fato de que a equipe de auditoria não detém a única ou a melhor solução para o problema identificado. As recomendações geralmente sugerem o aperfeiçoamento necessário, mas não a forma de alcançá-lo, embora em determinadas circunstâncias, às vezes, se justifique uma recomendação específica como, por exemplo, alterar a legislação com o intuito de melhorar a administração.
(Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010 – Aprova as Normas de Auditoria do TCU-NAT)

5.3 REVISÃO DO RELATÓRIO

Antes da emissão do relatório de auditoria todo o trabalho deve ser revisado pelo líder da equipe, o qual deverá assegurar que:

I – todas as avaliações e conclusões estejam solidamente baseadas e suportadas por suficientes, adequadas, relevantes e razoáveis evidências para fundamentar o relatório final da auditoria e as propostas de encaminhamento; e

II – todos os erros, deficiências e questões relevantes tenham sido devidamente identificados, documentados e sanados satisfatoriamente ou levados ao conhecimento do titular da unidade de controle interno.

QUALIDADE DOS TRABALHOS DE AUDITORIA

MONITORAMENTO E ACOMPANHAMENTO

PROCESSO DE TRABALHO DE AUDITORIA.

Resolução CNJ nº 171/2013

Portaria Presi nº 185/2013

Neste capítulo o auditor encontrará esclarecimentos quanto à necessidade da avaliação dos trabalhos de auditoria, à definição das atividades de monitoramento e acompanhamento, bem como à regulamentação do processo de auditoria no CNJ.

6. QUALIDADE DOS TRABALHOS DE AUDITORIA

O titular da unidade de controle interno deverá assegurar se os padrões de auditoria definidos na Resolução CNJ nº 171/2013 foram seguidos, homologando o controle de qualidade.

O controle de qualidade das auditorias visa, exclusivamente, à melhoria da qualidade em termos de aderência aos padrões definidos, redução do tempo de tramitação dos processos de auditorias, diminuição do retrabalho e aumento da efetividade das propostas de encaminhamento.

7. MONITORAMENTO E ACOMPANHAMENTO

As auditorias serão acompanhadas quanto ao seu cumprimento, as determinações endereçadas aos auditados serão obrigatoriamente monitoradas, e as recomendações ficarão a critério da unidade de controle interno.

O monitoramento das auditorias consiste no acompanhamento das providências adotadas pelo titular da unidade auditada em relação às determinações e recomendações apresentadas no relatório, no qual deverá constar prazo para atendimento e comunicação das providências adotadas.

Ao formular determinações e recomendações e posteriormente monitorá-las, a unidade de controle interno deve priorizar a correção dos problemas e das deficiências identificadas em relação ao cumprimento formal de deliberações específicas, quando essas não sejam fundamentais à correção das falhas.

As auditorias subsequentes verificarão se o titular da unidade auditada adotou as providências necessárias à implementação das determinações e recomendações consignadas nos relatórios de auditoria.

8. PROCESSO DE TRABALHO DE AUDITORIA

Os procedimentos apresentados neste manual observaram o processo de trabalho estabelecido para a realização de exames de auditoria no CNJ, conforme **Portaria Presi nº 185/2013.**

MODELOS DE DOCUMENTOS

Programa de Auditoria (PA) – Requisição de Documentos, Informações ou Manifestação (RDIM) – Comunicado de Auditoria (CA) – Achados de Auditoria – Matriz de Avaliação de Riscos – Plano de Ação – Formulário de Avaliação da Auditoria – Relatório de Auditoria.

Neste capítulo o auditor terá acesso aos modelos de documentos a serem utilizados durante a execução das atividades de auditoria.

9. MODELOS DE DOCUMENTOS

Modelo nº 001 – Programa de Auditoria (PA)

Modelo nº 002A – Requisição de Documentos, Informações ou Manifestação (RDIM)

Modelo nº 002B – Requisição de Documentos, Informações ou Manifestação (RDIM)

Modelo nº 002B – Mapa de Achados de Auditoria e Acompanhamento

Modelo nº 003 – Comunicado de Auditoria (CA)

Modelo nº 004 – Matriz de Avaliação de Riscos (MAR)

Modelo nº 005 – Plano de Ação

Modelo nº 006 – Relatório de Auditoria (RA)

Modelo nº 007 – Formulário de Avaliação da Auditoria – (Equipe de Auditoria)

Modelo nº 008 – Formulário de Avaliação da Auditoria – (Supervisor de Auditoria)

Modelo nº 009 – Formulário de Avaliação da Auditoria – (Unidade Auditada)

PROGRAMA DE AUDITORIA

Auditoria n. XXX /20XX

1. **Área(s) a ser(em) auditada(s):**
(Nesse campo deverá ser preenchido com o nome do principal processo de trabalho auditado e com o nome da respectiva unidade. P. ex. **Licitações e Contratos – Diretoria-Geral.**).

2. **Objetivo:**
(Descrever de modo sucinto o objetivo principal da auditoria.).

3. **Escopo**:
(Descrever de modo detalhado o objetivo da auditoria incluindo a amplitude dos exames.).

4. **Período da auditoria: ___de _____de 20___ a __ de _____de 20__.**

5. **Equipe de auditoria:**
(Incluir o nome de cada um dos membros da equipe.).

6. **Custo do trabalho:**
(Inserir os custos do trabalho em base monetária, sempre que possíveis de mensuração. P.ex. diárias, passagens e ajuda de custo pagas à equipe, essenciais para a realização da auditoria.).

7. **Questões de Auditoria:**
(Inserir de forma ordenada todas as questões de auditoria.).

7.1. 1ª Questão de auditoria :
(Descrever a questão de auditoria.).

_____?

7.1.1. Informações requeridas:
(Limitar à questão. Prever todas as informações necessárias e especificá-las. Não descrever sob a forma de questionamento. Associar a pelo menos uma fonte de informação.).

7.1.2. Fontes de Informação:
(Quem? Onde? Qual documento? Especificar e associar a pelo menos uma informação requerida.).

7.1.3. Procedimentos:

Descrição dos Procedimentos	Referência PT	Membro da Equipe responsável pelo procedimento	Observações
1. (...) (Detalhar os procedimentos em tarefas de forma clara, esclarecendo os aspectos a serem abordados. Descrever as técnicas que serão aplicadas.)	(Nº do Papel de Trabalho e referência.).		

7.1.4. Possíveis achados:

- XXXXX

PROGRAMA DE AUDITORIA

- YYYYY

7.2. 2ª Questão de auditoria:
(Descrever a questão de auditoria.).

_____?

7.2.1. Informações requeridas:
(Limitar à questão. Prever todas as informações necessárias e especificá-las. Não descrever sob a forma de questionamento. Associar a pelo menos uma fonte de informação.).

7.2.2. Fontes de Informação:
(Quem? Onde? Qual documento? Especificar e associar a pelo menos uma informação requerida.).

7.2.3. Procedimentos:

Descrição dos Procedimentos	Referência PT	Membro da Equipe responsável pelo procedimento	Observações
1. (...) (Detalhar os procedimentos em tarefas de forma clara, esclarecendo os aspectos a serem abordados. Descrever as técnicas que serão aplicadas.).	(Nº do Papel de Trabalho e referência.).		

7.2.4. Possíveis achados:

- XXXXX
- YYYYY

DATA: ___ /____ /20___

Líder da Equipe de Auditoria:

Supervisor:

Modelo nº 002A – Requisição de Documentos, Informações ou Manifestação (RDIM)

CNJ	*Conselho Nacional de Justiça* *Secretaria de Controle Interno* *Coordenadoria de Auditoria*	**REQUISIÇÃO DE** **( ) DOCUMENTOS** **( ) INFORMAÇÕES/ESCLARECIMENTOS**	**Nº 0__/20__**

UNIDADE REQUERIDA: *(Inserir o nome da unidade. Ex. Secretaria de Orçamento e Finanças)*

DADOS DA ATIVIDADE: *(Preencher com o número e o nome da auditoria/fiscalização/inspeção/monitoramento. Ex. Auditoria nº XX/20XX – Avaliação de Restos a Pagar)*

NATUREZA DA ATIVIDADE:

( ) Auditoria ( ) Fiscalização ( ) Inspeção ( ) Monitoramento

REQUISIÇÃO:

Tendo em vista a execução dos trabalhos relativos a *(informar a qualificação da atividade. Ex. auditoria de avaliação de Restos a Pagar)* e em consonância com os dispositivos da Resolução CNJ nº 171/2013 e da Portaria CNJ nº 185/2013, **solicito:**

(Transcrever detalhadamente o que se solicita da unidade requerida. Ex: a) (Requisição de Documentos) - Disponibilização das planilhas de acompanhamento da inscrição e cancelamento de Restos a Pagar; b) (Requisição de Informações/Esclarecimentos)- Seja informado o motivo do não cancelamento dos saldos de Restos a Pagar no período de 201X.

Esta solicitação deverá ser atendida no **prazo de cinco dias úteis,** a contar do recebimento desta Requisição, conforme estabelece o parágrafo único do art. 31 da Resolução CNJ nº 171/2013.

Data: / /20 *(assinatura e carimbo do Coordenador)*

Modelo nº 002B – Requisição de Documentos, Informações ou Manifestação (RDIM)

CNJ	*Conselho Nacional de Justiça* *Secretaria de Controle Interno* *Coordenadoria de Auditoria*	**REQUISIÇÃO DE MANIFESTAÇÃO SOBRE ACHADO DE AUDITORIA**	**Nº 0__/20__**

UNIDADE REQUERIDA: *(Inserir o nome da unidade)*

DADOS DA ATIVIDADE: *(Preencher com o número e o nome da auditoria/fiscalização/inspeção/monitoramento. Ex. Auditoria nº XX/20XX - XXXXXXX)*

NATUREZA DA ATIVIDADE:

( ) Auditoria ( ) Fiscalização ( ) Inspeção ( ) Monitoramento

REQUISIÇÃO:

Tendo em vista a execução dos trabalhos relativos a *(informar a qualificação da atividade. Ex. auditoria de avaliação de Restos a Pagar)* e em consonância com os dispositivos da Resolução CNJ nº 171/2013 e da Portaria CNJ nº 185/2013, **solicito:**

((Transcrever detalhadamente o que se solicita da unidade requerida) (EX. c) Manifestação a respeito dos achados referentes à auditoria de avaliação de Restos a Pagar, conforme Mapa de Achados anexo)

Esta solicitação deverá ser atendida no **prazo de cinco dias úteis,** a contar do recebimento desta Requisição, conforme estabelece o parágrafo único do art. 31 da Resolução CNJ nº 171/2013.

Data: / /20 *(assinatura e carimbo do Coordenador)*

Modelo nº 002B – Mapa de Achados de Auditoria e Acompanhamento

Conselho Nacional de Justiça
Secretaria de Controle Interno
Coordenadoria de Auditoria

Auditoria nº X/XXXX – XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
Área: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Nº	(1) Descrição do Achado	(2) Situação encontrada	(3) Objetos	(4) Critério	(5) Evidência	(6) Causa	(7) Efeito	(8) Proposta de Encaminhamento
1	Qualquer fato significativo, digno de relato pelo servidor no exercício da auditoria, constituído de quatro atributos: situação encontrada, critério, causa e efeito. Decorre da comparação da situação encontrada com o critério e deve ser devidamente comprovado por evidências juntadas ao relatório. (Resolução CNJ nº 171/2013)	Situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução do trabalho. Deve contemplar o período de ocorrência do achado. (Resolução CNJ nº 171/2013)	Indicar: o documento, o projeto, o programa, o processo ou o sistema no qual o achado foi constatado.[1]	Legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário ou, ainda, no caso de auditorias operacionais, referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas, os quais devem ser comparados pela equipe de auditoria com a situação encontrada. Reflete como deveria ser a gestão. (Resolução CNJ nº 171/2013)	Informações obtidas durante a auditoria no intuito de documentar os achados e de respaldar as opiniões e conclusões da equipe.[1]	O que motivou a ocorrência do achado.[1]	Consequências ou possíveis consequências do achado. Deve ser atribuída a letra "P" ou a letra "R", conforme o efeito seja potencial ou real.[1]	Propostas da equipe de auditoria. Deve conter a identificação do(s) responsável(eis).[1]

(9) Manifestação do Auditado
(10) Análise do Auditor
(11) Conclusão e Proposta de Recomendação (Consolidação do Achado)

Equipe de Auditoria:_____
Supervisor: _____

Instruções de preenchimento:
O Mapa de Achados deve ser preenchido durante a fase de execução da auditoria, à medida que os achados vão sendo constatados. Os esclarecimentos dos responsáveis acerca das causas dos achados, bem como da adequação dos critérios, devem ser colhidos ainda em campo, evitando-se mal entendidos que redundam em desperdício de esforços com a realização de audiências equivocadas. O preenchimento da coluna "critério" permite a revisão da fundamentação legal, da jurisprudência e da doutrina, diminuindo a possibilidade de eventuais omissões ou equívocos. A verificação da suficiência e a qualidade das evidências evitam diligências posteriores que retardam o encaminhamento do processo às instâncias superiores. A coluna "causa" está intimamente relacionada à imputação de responsabilidades em relação aos fatos encontrados na auditoria. A investigação acerca das causas deve ser feita quando relevante e necessária para dar consistência às propostas de encaminhamento, seja de aplicação de penalidades ou, em caso contrário, para afastar a ocorrência de irregularidades. A análise e o registro do "efeito" de cada ocorrência na coluna respectiva servem para dimensionar a relevância do próprio achado, além de fornecer elementos para a formulação das propostas de encaminhamento. É possível que um mesmo benefício esteja associado a mais de um achado. Como etapa final de elaboração do mapa, a comparação das colunas (2) "situação encontrada" e (8) "encaminhamento" diminui a possibilidade de eventuais achados sem respectivas propostas de encaminhamento.

Modelo nº 003 – Comunicado de Auditoria (CA)

Conselho Nacional de Justiça

Secretaria de Controle Interno

Memorando nº XX/201X–SCI/Presi/CNJ

Brasília, **XX** de **XXXXX** de 201**X**.

Ao Senhor **[Identificação do titular da Unidade auditada]**

Assunto**: Comunicado de Auditoria. [Identificação da Auditoria. Ano]**

Esta Secretaria realizará exames de auditoria (informar a área e a unidade a ser auditada), no período de __ de _____a __ de _____ de 20__, conforme cronograma constante no Plano Anual de Auditoria 20__, o qual está disponível na Intranet do CNJ no *Menu* Principal/Institucional/Secretaria de Controle Interno.

2. A auditoria avaliará (informar resumidamente o objeto a ser auditado, bem como a natureza da auditoria).

3. Dessa forma, solicito comunicar às unidades vinculadas a essa (Diretoria/Secretaria/Departamento) sobre a mencionada atividade, haja vista a possibilidade de requisição de informações pela equipe de auditoria.

4. Por fim, informo que a referida equipe é constituída pelos servidores (informar os nomes dos servidores que poderão trabalhar na execução da auditoria).

Respeitosamente, / Atenciosamente,

ASSINATURA DO TITULAR
DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO

Modelo nº 004 – Matriz de Avaliação de Riscos (MAR)

Conselho Nacional de Justiça
Secretaria de Controle Interno
Coordenadoria de Auditoria

Processo de Trabalho / Atividade	Objetivo do Processo de Trabalho / Atividade	Riscos				Resposta ao Risco
		Identificação dos Riscos/Eventos	Probabilidade	Consequência	Nível	
Ex: Licitações e Contratos	Ex: Controle de Prorrogações de contratos.	Identificar e preencher os riscos. P. ex. (Risco humano - erro não intencional; qualificação; e fraude.) (Risco de processo - modelagem; transação; conformidade; controle técnico.) (Risco tecnológico - equipamentos; sistemas; confiabilidade da informação)	Probabilidade de ocorrência: Alta Média Baixa	Informar as possíveis consequências geradas caso o evento de risco identificado ocorra.	Nível do Impacto/Prejuízo: Alto; Médio; Baixo.	- Medidas saneadoras ou - Aceitação do risco

Data: / /

Equipe de Auditoria:

Modelo nº 005 – Plano de Ação

Conselho Nacional de Justiça
Secretaria de Controle Interno
Coordenadoria de Auditoria

PLANO DE AÇÃO

Objetivo: (Qual o objetivo do Plano de Ação?) **Processo:** XXX.XXX **XX/XX/20XX**

Unidade: (Unidade Auditada) **Auditoria:** (informações da auditoria)

	Ações / Etapas	Responsável	Área	Prazo		Comentários / Observações
				Início	Término	
	Ações de Melhoria					
1.	Recomendação: XXXXX	Chefe/Coordenador/ Secretário X	Seção X/SecretariaY	1/1/20x3	31/1/20x3	
1.1	Atividade 1	Servidor X	Y	1/1/20x3	15/1/20x3	
1.2	Atividade 2	Servidor X	X	16/1/20x3	21/1/20x3	
1.3	Atividade 3	Servidor Y	X	22/1/20x3	31/1/20x3	
1.4	(...)	(...)				
1.5						
1.6						
1.7						
1.8						
1.9						
1.10						
2.	Recomendação:					
3.	Recomendação:					
4.	Recomendação:					
5.	Recomendação:					
6.	Recomendação:					
7.	Recomendação:					
8.	Recomendação:					
9.	Recomendação:					
10.	Recomendação:					

Modelo nº 006 – Relatório de Auditoria (RA)

Elementos pré-textuais

[Capa/Folha de Rosto]

Identificação da auditoria

(Ex. Auditoria nº XX/XXXX – Licitações e Contratos)

Índice

Índice contemplando os capítulos - itens "X" e seus respectivos subitens "X.1" "X.2"

Elementos Textuais

1. Introdução

Deverá mencionar, ao menos:

a) o ato da autoridade superior que autorizou sua realização;
b) visão geral do objeto;
c) o objetivo da auditoria;
d) o período de sua execução;
e) as questões de auditoria;
f) a composição da amostra avaliada;
g) a equipe de auditoria;
h) as técnicas utilizadas;
i) as eventuais limitações ao trabalho; e
j) os critérios normativos adotados na avaliação do objeto auditado.

2. Achados de Auditoria

Os achados serão identificados e descritos em subitem próprio, por ordem decrescente de relevância e materialidade. "2.1"; "2.2"; "2.3"; "2.4"; ...

Cada achado ou subitem do relatório deverá mencionar pelo menos:

a) situação encontrada, na qual deverá conter a descrição da ocorrência de um ou mais achados de auditoria similares;
    a. objetos nos quais foram identificados os achados;
    b. critérios que fundamentam o achado;
    c. evidências capazes de sustentar o achado;
    d. possíveis causas; e
    e. efeitos e Consequências potenciais e/ou reais decorrentes do achado.
b) manifestação da área auditada sobre os achados identificados pela equipe de auditoria; e
c) análise da equipe sobre a manifestação da área auditada e fecho conclusivo com indicativo de recomendação, quando for o caso.

3. Conclusões

Neste capítulo do relatório serão apresentadas as conclusões da equipe de auditoria, considerando as questões de auditoria e os achados de auditoria identificados e as manifestações apresentadas pelas áreas auditadas.

4. Recomendações

Neste capítulo serão apresentadas as recomendações segregadas em subitens para cada uma das unidades auditadas.

Ex.

4.1 Secretaria de Administração e Finanças

4.1.1 Recomendação XYZ;

4.1.2 Recomendação ZZZ;

4.2 Seção de Contratos

4.2.1 Recomendação zzx;

As recomendações serão redigidas de maneira objetiva e deverão ser formuladas visando à

possibilidade de mensuração de seu resultado, bem como de seu eventual acompanhamento.

Elementos Pós-textuais

1. Encaminhamento das recomendações aos respectivos titulares das unidades destinatárias.

1.1. Assinatura da Equipe de Auditoria; e
1.2. Assinatura do Coordenador.

2. Despacho com encaminhamento e Assinatura do titular da Unidade de Controle Interno.

Modelo nº 007 – Formulário de avaliação de qualidade (Equipe de Auditoria)

Conselho Nacional de Justiça
Secretaria de Controle Interno
Coordenadoria de Auditoria

Formulário de avaliação de qualidade dos trabalhos de Auditoria

Auditoria:_____
Equipe:_____
Supervisor:_____
Unidade Auditada:_____
Período: ___/____/___ a ____/_____/_____

	Itens para avaliação da qualidade da Supervisão da Auditoria. (Avaliação efetuada pela **equipe de auditoria**)	SIM	NÃO	N/A	Oportunidade de Melhoria:
1	O prazo destinado para a fase de **planejamento** foi suficiente para:				
1.1	a) a obtenção de informações sobre o objeto fiscalizado?				
1.2	b) o detalhamento dos procedimentos?				
1.3	c) a discussão com o supervisor sobre procedimentos e técnicas a serem utilizados na auditoria?				
1.4	d) a realização de testes?				
1.5	e) a revisão dos papéis de trabalho?				
2	O supervisor orientou a equipe e acompanhou os trabalhos:				
2.1	a) desde o início do planejamento?				
2.2	b) durante a execução da auditoria?				
2.3	c) até a conclusão do relatório?				
3	O supervisor analisou as **Questões de Auditoria**?				
4	O supervisor revisou e aprovou o **Programa de Auditoria**?				
5	O supervisor analisou, juntamente com a equipe, o **Mapa de Achados**?				
6	O supervisor encaminhou o **Comunicado de Auditoria** ao titular da unidade auditada com a devida antecedência?				

Assinatura dos membros da equipe de Auditoria

Ciência do Supervisor da Auditoria

Modelo nº 008 – Formulário de avaliação de qualidade (Supervisor de Auditoria)

Conselho Nacional de Justiça
Secretaria de Controle Interno
Coordenadoria de Auditoria

Formulário de avaliação de qualidade dos trabalhos de Auditoria

Auditoria:_____
Equipe:_____
Supervisor:_____
Unidade Auditada:_____
Período: ___/____/___ a ____/_____/_____

Itens de avaliação da qualidade do trabalho do exame de auditorias. (Avaliação do **Supervisor**)		**SIM**	**NÃO**	**N/A**	**Oportunidade de Melhoria:**
1	A equipe de auditoria confirmou as fontes de informação indicadas no **Programa de Auditoria**?				
2	Na reunião de apresentação, a equipe informou ao titular da unidade auditada o objetivo da auditoria?				
3	Foram colhidos atestados de recebimento na **Requisição de Documentos, Informações ou Manifestação**?				
4	Foram realizados exames a partir das questões de auditoria previstas no **Programa de Auditoria**?				
5	Foram aplicados os procedimentos do **Programa de Auditoria**?				
6	As alterações, porventura ocorridas, no **Programa de Auditoria** foram submetidas ao supervisor?				
7	Foi preenchido o **Mapa de Achados** com a manifestação do auditado e do auditor?				
8	Foram colhidos esclarecimentos acerca das causas dos indícios?				
9	Foi realizada reunião de encerramento para discussão dos achados de auditoria?				

Itens de avaliação da qualidade de atuação da Equipe de Auditoria/Auditor. (Avaliação do **Supervisor**)		**SIM**	**NÃO**	**N/A**	**Oportunidade de Melhoria:**
1	O objetivo do trabalho de auditoria foi alcançado?				
2	As questões de auditoria foram investigadas com a profundidade necessária?				
3	Foram identificados responsáveis para as ocorrências verificadas?				
4	As propostas de encaminhamento são bastante e suficientes para que as irregularidades e/ou impropriedades não voltem a ocorrer?				
5	As propostas de encaminhamento são passíveis de implementação pela unidade auditada?				
6	O trabalho de auditoria realizado foi oportuno e tempestivo?				
7	A auditoria foi realizada de forma econômica, eficiente e eficaz?				
8	Foram juntados ao processo, inclusive nos volumes anexos, apenas as evidências e demais documentos essenciais à compreensão deste?				

Itens de avaliação da elaboração do Relatório de Auditoria. (Avaliação do **Supervisor**)		**SIM**	**NÃO**	**N/A**	**Oportunidade de Melhoria:**
1	Foi elaborado sumário com listagem das principais divisões do relatório?				
2	Foi elaborada apresentação com relato de informações que visam a contextualizar o trabalho, e menção a algumas especificidades ou a características da fiscalização?				
3	A introdução do **relatório** contém os seguintes elementos: (de forma concisa)				
	a) as razões que motivaram a realização da auditoria?				
	b) a indicação da deliberação que a originou?				
	c) a visão geral do objeto?				
	d) o objetivo da auditoria?				
	e) as questões de auditoria?				
	f) a metodologia utilizada?				
	g) as limitações da auditoria?				
	h) o volume de recursos fiscalizados?				
	i) a análise dos reflexos dos processos conexos na auditoria?				
4	A análise de cada achado de auditoria foi escrita de forma resumida e está devidamente estruturada sob os seguintes aspectos:				

	a) situação encontrada?				
	b) objetos;?				
	c) critério?				
	d) evidências?				
	e) causas?				
	f) efeitos?				
	g) identificação dos responsáveis?				
	h) esclarecimentos dos responsáveis?				
	i) conclusão da equipe de auditoria?				
	j) proposta de encaminhamento?				
5	Foram feitas remissões ao número do processo e respectivas folhas onde se encontram as evidências que suportam os achados?				
6	Todos os débitos identificados foram, quando possível, quantificados ou, na impossibilidade de quantificação, estimados?				
7	Na conclusão foram respondidas as principais questões formuladas no Programa de Auditoria?				
8	Na conclusão foram indicados os impactos dos achados nas contas da unidade auditada?				
9	Na conclusão foram identificadas responsabilidades ao longo do tempo para cada um dos achados de auditoria?				
10	A proposta de encaminhamento contempla proposição de medidas saneadoras e/ou cautelares para todos os achados de auditoria?				
11	A redação da proposta de encaminhamento do relatório de auditoria à unidade auditada foi redigida com indicação da legislação pertinente?				
12	Os documentos juntados contêm os seguintes elementos: rol de responsáveis, amostra examinada, evidências dos achados?				
13	Foi elaborado resumo com no máximo duas páginas?				

Assinatura do Supervisor

Ciência dos Membros da Equipe de Auditoria

Modelo nº 009 – Formulário de avaliação de qualidade (Unidade Auditada)

Conselho Nacional de Justiça
Secretaria de Controle Interno
Coordenadoria de Auditoria

Formulário de avaliação de qualidade dos trabalhos de Auditoria

Auditoria:_____
Equipe:_____
Supervisor:_____
Unidade Auditada:_____
Período: ___/____/___ a ____/_____/_____

	Itens de avaliação do conteúdo do Relatório de Auditoria. (Avaliação do **Auditado**)	**SIM**	**NÃO**	**N/A**	**Oportunidade de Melhoria:**
1	O relatório foi redigido:				
	a) com clareza?				
	b) com objetividade?				
	c) com correção gramatical?				
	d) de forma concisa?				
	e) com parágrafos claros e preferencialmente curtos?				
	f) concentrando-se nos achados mais relevantes da auditoria?				
2	Os achados de auditoria:				
	a) estão descritos com exatidão?				
	b) estão sustentados por evidências suficientes, relevantes, pertinentes, adequadas e fidedignas?				
	c) estão com indicação dos critérios (legislação) adotados, expressando convicção da equipe de auditoria?				
3	As conclusões estão adequadamente fundamentadas e respondem às questões de auditoria, com remissão aos principais achados?				
4	Foram feitas remissões dos processos e respectivas folhas de todas as evidências juntadas aos autos?				
5	Existe consistência entre o conteúdo do relatório e as recomendações?				

Assinatura dos destinatários do Relatório de Auditoria

Ciência dos Membros da Equipe de Auditoria

Ciência do Supervisor da Auditoria

REFERÊNCIAS

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Portaria Presi nº 185/2013. Aprova o processo de trabalho de atividades de auditoria, Brasília, DF, 07 de outubro de 2013. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/atos-administrativos/atos-da-presidencia/portarias-presidencia/26559-portaria-n-185-de-7-de-outubro-de-2013>

_____. Conselho Nacional de Justiça. Resolução nº 171/2013. Dispõe sobre as normas técnicas de auditoria, inspeção administrativa e fiscalização nas unidades jurisdicionais vinculadas ao Conselho Nacional de Justiça, Brasília, DF, 1º de março de 2013. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/atos-administrativos/atos-da-presidencia/resolucoespresidencia/23810-resolucao-n-171-de-1-de-marco-de-2013>

_____. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1157/2005. Segunda Câmara, Brasília, DF. Disponível em: < https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?anoAcordao=2005&numeroAcordao=1157&>

_____. Tribunal de Contas da União. Critérios Gerais de controle interno na Administração Pública. Brasília, DF. 2010. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/biblioteca_tcu/documentos?perspectiva=501587>

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1214/2006. Primeira Câmara, Brasília, DF. Disponível em: < https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?numeroAcordao=1214&anoAcordao=2006>

_____. Tribunal de Contas da União. Portaria 280/2010. Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, 08 de dezembro de 2010. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20100218/PRT2003-090.doc>

_____. Tribunal de Contas da União. Portaria 280/2010. Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, 08 de dezembro de 2010. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20100218/PRT2003-090.doc>

_____. Tribunal de Contas da União. Portaria-SEGECEX nº 26/2009. Padrões de auditoria de conformidade (PAC), Brasília, DF, de 19 de outubro de 2009. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20100218/PRT2003-090.doc>

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. Supplemental Guidance: IIA International Standards for the Professional Practice of Internal auditing. 2013. Disponível em: < https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IIA%20International%20Standards%20and%20Government%20Audit%20Standards%20(GAGAS)%20-%20A%20Comparison,%202nd%20Edition.pdf>