

COMPLEMENTO AUDITORIA GOVERNAMENTAL – TCU 2007

1. Governança e análise de risco;
 - 1.1 Governança no setor público;
 - 1.2 Papel da auditoria na estrutura da governança;
 - 1.3 Estrutura conceitual da análise do risco;
 - 1.4 Elementos de risco e controle
 - 1.5 Aplicação da estrutura conceitual de análise de risco

2. Papel das normas de auditoria

3. Normas internacionais para auditoria interna
 - 3.1 Definição de auditoria interna
 - 3.2 Independência
 - 3.3 Proficiência e zelo
 - 3.4 Desenvolvimento profissional contínuo
 - 3.5 Programa de garantia de qualidade e melhoria
 - 3.6 Planejamento
 - 3.7 Execução do trabalho de auditoria
 - 3.8 Comunicação dos resultados
 - 3.9 Monitoramento do progresso
 - 3.10 Aceitação de riscos da administração

4. Prática da auditoria governamental
 - 4.1 Administração da função da auditoria
 - 4.2 Responsabilidade dos auditores
 - 4.3 procedimentos e políticas

5. Processos de apresentação dos trabalhos de auditoria
 - 5.1 Auditoria como um projeto
 - 5.2 Comunicação dos resultados
 - 5.3 Monitoramento

6. Metodologias e habilidades em auditoria governamental

6.1 Técnicas de coletas de dados e pesquisas

6.2 Métodos de análises de dados estatísticos e analíticos

7. Tipos de auditoria

7.1 Auditoria de conformidade

7.2 Auditoria operacional

7.3 Auditoria das demonstrações contábeis

8. Atividades de estudo da auditoria

9. Atividades para detecção de fraudes

10. Dicionário de termos técnicos - TCU

1. Governança e análise de risco

Governança é o ato de governar, exercer um controle, administrar, estabelecer metas e objetivos, representa processos internos.

Governabilidade é a capacidade política de uma administração; diferente de governança necessita de apoio, de auxílio externo.

Risco é a possibilidade de não se atingir o planejado, a possibilidade de algo dar errado.

Governança Corporativa é um sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, com propriedade e controle trabalhando de forma coordenada. Os interesses de acionistas/cotistas são preservados quando um bom sistema de Governança Corporativa assegura que os administradores (controle) estão trabalhando como deveriam. É a interação entre o fórum de acionistas, o conselho de administração, os comitês, a diretoria executiva e as auditorias interna e externa. O objetivo é melhorar o acesso ao capital, aumentar o valor da sociedade e contribuir para a sua perenidade. Seus quatro pilares são: transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa.

A necessidade da adoção de boas práticas de Governança Corporativa torna-se evidente quando verificamos a atuação dos Conselhos de Administração e sua participação em decisões fundamentais da empresa. É muito difícil, se não impossível, um conselheiro entender mais de uma companhia do que o próprio gestor. O conselheiro tem como objetivo supervisionar e acrescentar uma perspectiva diferente à gestão da empresa, que deve se somar à do gestor. É um exercício de duas direções, no qual a discussão ocorre com o comprometimento da disposição, independentemente da obrigatoriedade, de adotar uma postura de receber e contribuir, nascendo daí uma reflexão de negócios única, difícil de se conquistar, mas tão valorizada em qualquer ambiente corporativo.

Para funcionar em sua plenitude, o Conselho de Administração necessita estar capacitado para discussão dos principais temas corporativos. Entre eles, atualmente se destacam aqueles originalmente atribuídos ao Comitê de Auditoria como avaliar os riscos e o ambiente de controle da organização, supervisionar a preparação de relatórios financeiros e avaliar os processos de auditoria.

Para atuar em sua plenitude, entretanto, é necessário conhecer as melhores práticas existentes no mercado com o objetivo de adaptá-las à situação e cultura de cada empresa. Não existe uma fórmula padrão de Governança Corporativa para o Comitê de Auditoria, dependendo do perfil acionário, do ciclo de vida da empresa, de seu tamanho e de outros fatores importantes.

A Governança Corporativa estabelece princípios e elementos relacionados com os controles internos, as políticas internas, os procedimentos e diretrizes da empresa, sempre preocupada com uma maior correção e transparência das informações geradas internamente além da proteção das pessoas que estão relacionadas ou que dependem dos resultados da empresa.

Tem-se como premissa que a Governança Corporativa tem a ver com fazer a coisa certa para os acionistas e investidores. Está relacionado a estar em conformidade com as regulamentações e garantindo que os itens de governança propostos sejam atendidos; na busca desta conformidade deve-se estabelecer um correto controle interno e um eficaz gerenciamento de riscos.

As administrações empresariais estão preocupadas em atingir seus objetivos de acordo com suas responsabilidades, devido a isto estão adequando seus processos e procedimentos internos, normalmente com a implementação de instrumentos eficazes de acompanhamento e controle, podemos destacar os seguintes procedimentos como mais eficazes:

- Políticas internas e procedimentos operacionais formalizados;
- Controles internos preventivos, detectivos e corretivos;
- Gerenciamento de riscos;
- Segurança das informações geradas internamente;
- Auditoria Interna e Externa;
- Comitês de fiscalização, controle e orientação;
- Delegação de poderes e definição de responsabilidades;
- Código de Conduta/Princípios Éticos (Princípios Empresariais)

O Sarbanes-Oxley Act, lei contra fraude corporativa norte-americana foi promulgada em 23 de janeiro de 2002. Após os escândalos corporativos de manipulação de dados contábeis que revelou ser uma prática não tão incomum em grandes empresas norte-americanas, o Congresso e o governo dos Estados Unidos, preocupados com o impacto negativo que esses escândalos geraram no mercado de capitais, editaram a lei Sarbanes-Oxley (uma referência aos dois membros do congresso norte-americano responsáveis pela sua elaboração).

A Lei Sarbanes-Oxley é bem ampla e aumenta o grau de responsabilidade desde o presidente e a diretoria da empresa até as auditorias e advogados contratados. Essa lei introduz regras bastante rígidas de **governança corporativa**, procurando dar maior transparência e confiabilidade aos resultados das empresas, instituindo severas punições contra fraudes empresariais e dando maior independência aos órgãos de auditoria.

O exercício da governança dentro de uma empresa depende em alto grau da implantação de um sistema de identificação, avaliação e controle dos riscos que cercam a gestão dos recursos nela investidos. A governança deve, pois, cercar a administração dos recursos empresariais com um sistema de controle de gestão. Esse sistema de controle normalmente leva em consideração os riscos que são inerentes aos negócios da empresa e compreende o controle da custódia, do desempenho e da qualidade da informação, sendo que os controles implantados devem ser feitos de forma

integrada e fiscalizados, acompanhados na sua execução, neste ponto destaca-se o controle interno e a auditoria interna.

O sistema de Controles Internos é baseado na metodologia do Committee of Sponsoring Organizations - COSO, nas áreas de negócios, avaliação de riscos, atividades de controles, informação, comunicação. O COSO é uma entidade dedicada à melhoria dos relatórios através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa.

Para o COSO, o ponto de partida do controle é a definição de controle interno, que é um processo desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que sejam atingidos os objetivos da empresa.

Para que uma empresa atinja seus objetivos é imprescindível uma acurada análise sobre os riscos que existem junto ao processo. Risco é a possibilidade de algo acontecer e ter um impacto nos objetivos e é medido em termos de impactos e probabilidades, pode-se entender como uma medida de incerteza e engloba fatores que podem impedir o atingimento dos objetivos organizacionais. É normal utilizar o conceito de risco como os prováveis e relevantes efeitos de um ambiente de incertezas sobre os objetivos organizacionais.

Há riscos que influenciam de forma significativa outros riscos. Estas ligações entre riscos são importantes, pois um risco pode não parecer relevante de forma isolada, mas pode ser relevante quando sua relação de causa e efeito é considerada.

1.1 Governança no setor público

A organização político-administrativa do Estado brasileiro compreende a União, os estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, sendo-lhes garantida autonomia, pela Constituição Federal de 1988. Esta autonomia está caracterizada no poder de organização política, administrativa, tributária, orçamentária e institucional de cada um daqueles entes, limitada por outras disposições constitucionais ou legais dela decorrentes.

Esta organização da República Federativa do Brasil refere-se à forma pela qual o Estado está estruturado para atingir seus fins, sendo que devem sempre conservar os princípios da supremacia do interesse público sobre o privado e da indisponibilidade do interesse público.

Visando a atender aos postulados constitucionais, as atribuições administrativas foram partilhadas entre a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios, numa descentralização territorial em três níveis: nacional, estadual e municipal.

“A União, Estado, o Distrito Federal e o Município exercitam os poderes que lhes foram conferidos explícita ou implicitamente pela Constituição da República dentro das respectivas áreas de atuação: o território nacional, o estadual e o municipal – mediante

aparelhamento próprio, que deve ser convenientemente estruturado para o perfeito atendimento das necessidades do serviço público.”

A organização administrativa refere-se ao ordenamento estrutural dos órgãos que compõem a administração pública.

A administração pública, em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do governo. Em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral. Em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços públicos próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

A administração pública é dividida, inicialmente, em administração Federal, Estadual, Distrital e Municipal. As organizações administrativas Estadual, Municipal e Distrital seguem, como regra geral, a Federal. O Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 – Estatuto da Reforma Administrativa, classificou a Administração Federal em direta e indireta. Por meio deste dispositivo legal, a administração pública de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, seja direta ou indireta, obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, economicidade, razoabilidade e outros.

Na esfera Federal, a administração está dividida em Direta e Indireta; a administração direta está caracterizada pela Presidência da República, pelos Ministérios sendo que esses órgãos não possuem personalidade jurídica própria, pois eles exercem diretamente as competências a cargo da União, demonstrando, desta forma, a centralização administrativa.

A Administração Indireta se dá por meio das autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista. Essas entidades possuem personalidade jurídica e patrimônio próprio. Caracterizam assim a descentralização administrativa das atividades do Estado, sendo vinculadas e supervisionadas pelos ministérios ou por outros órgãos da administração direta.

O maior grau de conscientização da sociedade torna mais evidente a necessidade, tanto de que as pessoas ou entidades gestoras de recursos públicos cumpram sua obrigação de prestar contas, como de que este processo seja adequado e funcione eficazmente. A implantação, nos órgãos públicos, de sistemas adequados de informação, controle, avaliação e elaboração de relatórios torna mais fácil o cumprimento da obrigação de prestar contas. Os administradores públicos têm a responsabilidade de zelar para que os relatórios financeiros e outras informações sejam corretas e suficientes, tanto na forma como no conteúdo.

A governança no setor público atende as mesmas premissas da governança empresarial, nesta forma de administrar destaca-se a importância da fiscalização sobre a aplicação dos recursos e no gerenciamento da coisa pública, para tanto a carta de lima – elaborada pela INTOSAI, que é um comitê de entidades fiscalizadoras de recursos públicos, destaca a importância da Entidade Fiscalizadora Superior – no Brasil é o TCU.

De acordo com as necessidades do governo, as autoridades competentes devem promulgar normas de contabilidade aceitáveis atinentes à elaboração e divulgação dos relatórios financeiros. Já as entidades auditadas devem adotar objetivos e metas de desempenho específicos e mensuráveis.

Crítérios para o estabelecimento e manutenção da adequada independência das entidades de fiscalização (EFs) podem ser fixados de forma mais fácil e clara nos países onde o poder legislativo for distinto do executivo (quer sejam ou não os membros do poder executivo também membros do legislativo). Uma vez que isto ocorre num grande número dos países integrantes da INTOSAI, estas normas estabelecem os critérios para a independência das EFSs destes países, sendo necessário modificá-los e adaptá-los para os demais países.

O poder legislativo é um dos principais beneficiários dos serviços da EFS, no Brasil esta entidade é o TCU. A competência legal da EFS provém da Constituição ou de outras disposições legais e uma característica geral de sua função é fornecer informações ao legislativo.

Espera-se que a Entidade de Fiscalização trabalhe estreitamente com o poder legislativo, inclusive com quaisquer de suas comissões encarregadas de examinar os relatórios da EFS. Tal cooperação pode contribuir para a eficaz continuidade do trabalho da EFS. Da mesma forma, os resultados importantes da fiscalização da execução orçamentária do governo e dos órgãos da administração pública, assim como, as controvérsias e desentendimentos com os órgãos auditados, devem ser levados ao conhecimento do legislativo por meio de relatório ou comunicação especial.

Comissões especiais do legislativo podem ser encarregadas de examinar, na presença de Ministros, de representantes dos órgãos auditados e de outros representantes, as observações dos relatórios e comunicações especiais da auditoria. O estreito vínculo entre o legislativo e a EFS pode também ser implementado por meio de um exame do orçamento, assim como pela assistência técnica ao trabalho das comissões parlamentares incumbidas de examinar os projetos orçamentários.

A Entidade de Fiscalização Superior pode fornecer aos membros do legislativo resumos de fatos constantes dos relatórios de auditoria, mas é importante que o auditor se mantenha à margem de influências políticas, a fim de preservar a imparcialidade no desempenho de suas funções fiscalizadoras. Isto implica que a EFS não seja susceptível a interesses políticos particulares nem dê a impressão de sê-lo.

Embora o auditor precise observar as leis, sua independência exige que não se sujeite ao comando do legislativo ao programar, planejar e executar suas auditorias. O controle externo precisa de liberdade para estabelecer prioridades e programar seu trabalho de acordo com sua competência legal e também para adotar metodologias apropriadas às auditorias a serem realizadas.

Em alguns países, a fiscalização da administração financeira do executivo constitui uma prerrogativa do Parlamento ou Assembléia Nacional; isto pode também ocorrer com a fiscalização da receita e da despesa, em nível regional, onde o controle externo cabe à assembléia legislativa. Nestes casos, a fiscalização é realizada em nome do legislativo, sendo conveniente que a EFS leve em conta seus pedidos de

investigações específicas, ao programar as tarefas de auditoria. Contudo, é importante que a Entidade de Fiscalização mantenha sua liberdade de determinar a forma de conduzir todas as suas atividades, inclusive as tarefas solicitadas pelo Parlamento.

É conveniente que a legislação estabeleça os requisitos mínimos necessários à elaboração dos relatórios, incluindo os assuntos sujeitos a auditoria, e fixando prazos razoáveis para sua apresentação. Além disso, a existência de disposições flexíveis referentes aos relatórios a serem apresentados ao legislativo, sem restrições quanto ao seu conteúdo e periodicidade, contribuiria para a manutenção da independência da entidade de fiscalização.

O Poder Executivo e a Entidades de Fiscalização Superior podem ter em comum certo interesse em promover a *accountability* no setor público. Entretanto, a relação precípua da EFS para com o executivo deve corresponder à de um auditor externo. Como tal, os relatórios da Entidade auxiliam o executivo ao apontarem as deficiências da administração e recomendarem medidas saneadoras, sendo necessário que o fiscalizador tome cuidado no sentido de evitar participar de atividades da alçada do executivo que possam prejudicar sua independência e objetividade no cumprimento de suas funções.

É importante para a independência da EFS que o executivo não tenha nenhum poder de ingerência sobre o desempenho de suas funções. A EFS não deve ser obrigada a executar, modificar ou abster-se de realizar determinadas auditorias, nem tampouco retirar ou alterar constatações, conclusões e recomendações. Uma certa cooperação entre a EFS e o executivo é recomendável em determinadas áreas. A EFS deve estar apta para, com presteza, assessorar o executivo em questões relativas a normas e diretrizes contábeis e aspectos formais das demonstrações financeiras. A EFS deve assegurar-se de que, ao prestar tal assessoramento, não estará assumindo qualquer compromisso explícito ou implícito que impeça o exercício independente de sua competência legal.

A preservação da independência da EFS não impede que o executivo lhe proponha a auditoria de certos assuntos. Entretanto, para que a EFS exerça sua independência plenamente deve ser-lhe facultado recusar qualquer destas propostas. É fundamental para o conceito de independência da EFS que as decisões quanto ao trabalho de auditoria, inclusive o programa, caibam, em última instância, à própria EFS.

A Entidade de Fiscalização deve comunicar ao legislativo qualquer imposição em matéria de recursos ou quaisquer outras restrições, por parte do executivo, que possam cercear o exercício de sua competência legal, sendo que a legislação que dispõe sobre a competência legal da EFS deve prever seu livre e total acesso a todas as instalações e registros referentes às entidades e operações auditadas, devendo ainda conferir à entidade de fiscalização poderes suficientes para obter informações pertinentes das pessoas ou entidades que as possuam.

O poder executivo também deve, por praxe ou imposição legal, permitir o acesso do controle externo às informações confidenciais que sejam necessárias e pertinentes para o cumprimento de suas funções.

1.2 Papel da auditoria na estrutura de governança

Os controles externos freqüentemente desempenham atividades que não são somente típicas de auditoria, mas que contribuem para a melhor administração pública. São exemplos destas atividades:

- ✓ Compilação de dados;
- ✓ Atividades de natureza jurídica;
- ✓ Prestação de informações ao Congresso quanto ao exame de projetos orçamentários;
- ✓ Assistência ao Congresso em sondagens e consultas aos arquivos das Entidades de Fiscalização Superiores;
- ✓ Atividades administrativas; e
- ✓ Atividades de processamento eletrônico de dados. Estas atividades proporcionam informações valiosas aos responsáveis pelas decisões e devem ser comprovadamente de alta qualidade.

Em razão da estrutura e dos métodos de algumas Entidades de Fiscalização, certas normas de auditoria não são aplicáveis a todos os aspectos de seu trabalho. Por exemplo, a natureza colegiada e jurídica da fiscalização empreendida pelos Tribunais de Contas torna seu trabalho, em certos aspectos, fundamentalmente diferente das auditorias financeiras e de otimização de recursos realizadas pelas EFSs com sistema hierárquico comandado por um Auditor Geral ou Controlador Geral.

Para garantir a realização de um trabalho de alta qualidade, devem-se seguir normas apropriadas. Os objetivos de determinado trabalho ou tarefa ditam as normas específicas a serem seguidas. Cabe a cada EFS estabelecer as diretrizes segundo as quais as normas da INTOSAI, ou outras normas específicas, devem ser seguidas na execução dos seus vários tipos de tarefas, a fim de garantir que o trabalho e seus resultados sejam de alta qualidade.

A implantação, nos órgãos públicos, de sistemas adequados de informação, controle, avaliação e elaboração de relatórios, torna mais fácil o cumprimento da obrigação de prestar contas. Os administradores têm a responsabilidade de zelar para que os relatórios financeiros e outras informações sejam corretas e suficientes, tanto na forma como no conteúdo.

O âmbito geral da fiscalização pública abrange as auditorias de regularidade e de otimização de recursos.

➤ A auditoria de regularidade tem por objetivo:

- a) Certificar que as entidades responsáveis cumpriram sua obrigação de prestar contas, o que envolve o exame e a

avaliação dos registros financeiros e a emissão de parecer sobre as demonstrações financeiras;

- b) Emitir parecer sobre as contas do governo;
- c) Auditar os sistemas e as operações financeiras, incluindo o exame da observância às disposições legais e regulamentares aplicáveis;
- d) Auditar o controle interno e as funções da auditoria interna;
- e) Auditar a probidade e a propriedade das decisões administrativas tomadas pela entidade auditada e
- f) Informar sobre quaisquer outros assuntos, decorrentes ou relacionados com a auditoria, que a EFS considere necessário revelar.

➤ A auditoria de otimização de recursos preocupa-se em verificar a economia, a eficiência e a eficácia, de uma gestão e tem por objetivo:

- a) Determinar se a administração desempenhou suas atividades com economia, de acordo com princípios, práticas e políticas administrativas corretas;
- b) Determinar se os recursos humanos, financeiros e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência, incluindo o exame dos procedimentos de mensuração e controle do desempenho e as providências adotadas pelas entidades auditadas para sanar as deficiências detectadas e
- c) Determinar a eficácia do desempenho das entidades auditadas em relação ao alcance de seus objetivos e avaliar o verdadeiro efeito de suas atividades em comparação com o efeito esperado.

Pode haver, na prática, uma sobreposição entre as auditorias de regularidade e de otimização de recursos e, neste caso, a classificação da auditoria dependerá de seu objetivo principal.

Os controles externos geralmente são instituídas pelo órgão legislativo superior ou por disposição constitucional. Em alguns casos, ao invés de disposições legais específicas, é a praxe que rege certos aspectos de suas atribuições. Via de regra, a lei ou regulamento estabelece a forma de constituição da Entidade de Fiscalização Superior, por exemplo: tribunal de contas da união. Também estabelece os termos e condições da competência, duração, poderes, deveres, funções,

responsabilidades gerais e outras questões relativas ao exercício do cargo de seus titulares e ao cumprimento de suas respectivas funções e deveres.

Qualquer que seja o seu sistema organizacional, a função essencial da EFS é assegurar e promover o cumprimento da obrigação de prestar contas no setor público. Em alguns países a EFS é um Tribunal, integrado por juízes, e que tem autoridade sobre os responsáveis por contas que lhe devam ser prestadas. Em virtude desta função judicante, a EFS precisa assegurar-se de que toda pessoa responsável por recursos públicos lhe preste contas e esteja, neste sentido, sujeita à sua fiscalização. Há uma importante relação complementar entre este poder judicante e as outras características da auditoria. Estas características devem ser encaradas como parte da lógica dos objetivos gerais perseguidos pelo controle externo e mais especificamente daqueles relacionados com a gestão contábil.

1.3 Estrutura conceitual da análise de risco

É importante entender que os riscos surgem das incertezas ou das falhas nos processos e podem se apresentar como problemas ou desafios que necessitam ser encarados por todos os envolvidos nas operações. Uma das formas de diminuir o nível dos riscos e com um correto gerenciamento de risco.

Gerenciamento de risco é um processo lógico e sistemático para as organizações identificarem e avaliarem riscos e oportunidades, visando a uma melhor tomada de decisões e a avaliação de desempenhos. Tem uma visão para o futuro, isto é, não apenas evita ou minimiza perdas, mas lida positivamente com oportunidades. É uma ferramenta poderosa para os gerentes do setor público.

Não existe um ambiente completamente seguro, mas muitos riscos podem ser evitados, reduzidos ou eliminados por um bom gerenciamento de riscos, que se baseia em uma bem planejada, lógica, abrangente e documentada estratégia, o Gerenciamento de risco é definido como um processo para:

- ✓ O entendimento dos objetivos organizacionais;
- ✓ A identificação dos riscos (por exemplo, perda de pessoal ou recursos fundamentais) associados ao alcance desses objetivos, em uma base contínua, de forma a poder reagir (ou iniciar) mudanças de uma maneira apropriada e oportuna;
- ✓ Estimar os riscos, em termos da probabilidade de algo acontecer e o seu potencial impacto, caso esse algo aconteça;
- ✓ Estabelecer políticas apropriadas e procedimentos para gerenciá-los, na proporção dos riscos ou oportunidades envolvidas;
- ✓ Monitorar e avaliar os riscos e os programas ou procedimentos utilizados para tratar os riscos.
- ✓ Revisar riscos passados e buscar se antecipar a riscos futuros e monitorar mudanças nos ambientes interno e externo para obter informação que possa sinalizar uma necessidade de se reavaliar os objetivos da entidade ou do controle.

Não existe uma classificação completa sobre os riscos, sendo que as necessidades empresariais e o contínuo aprimoramento estabelecem os riscos de acordo com as metas, objetivos ou resultados da organização, em:

- Estratégicos (para a direção da organização e a realização de seus planos)
- Comerciais (para as relações comerciais, como falhas em contratos)
- Operacionais (para a atividade-fim da organização, como recursos humanos inadequados, dano físico em ativos ou ameaças à segurança física)
- Técnicos (para se administrar ativos, por exemplo, falhas em equipamentos)
- Financeiro e de sistemas (para controles financeiros e sistemas, por exemplo, fraudes)
- De conformidade (para cumprir com as obrigações legais).

Em 2001, o COSO associou-se a Pricewaterhouse-Coopers para desenvolver o projeto de um *framework* (programa) que permitisse efetivamente identificar, avaliar e gerenciar riscos, a metodologia de controle e avaliação de riscos mais utilizada a partir deste ano, de acordo com o COSO o gerenciamento de riscos possui os seguintes componentes que se relacionam entre si:

a) Ambiente de Controle

O Ambiente de Controle contempla o tom de uma instituição, e se configura como a base de como o risco é percebido e tratado pelas pessoas envolvidas, considerando a filosofia de gestão de riscos e o apetite de risco (disposição de tolerar riscos), a integridade e os valores éticos, e o ambiente operacional.

O Ambiente de Controle é a base para todos os demais componentes, diz respeito a fatores como ética, integridade, formas de conduta, políticas de recursos humanos, estrutura da organização, forma de atuação e atenção do Conselho de Administração e da alta administração quanto à cultura de controle, designação adequada de autoridade e responsabilidade e a alocação adequada de recursos. Ambiente de controle é efetivo quando as pessoas da entidade sabem quais são suas responsabilidades, os limites de sua autoridade e se têm a consciência, competência e o comprometimento de fazerem o que é correto da maneira correta.

b) Definição de Objetivos

Deve haver objetivos antes que a Administração possa identificar eventos potenciais que possam afetá-los. O ERM garante que a Administração adotou um processo para definir objetivos e que os objetivos selecionados suportam e estão alinhados à missão da instituição e são consistentes com o apetite de risco.

c) Identificação de Eventos

Devem ser identificados todos os tipos de eventos internos e externos que podem afetar o alcance dos objetivos da instituição, devendo ser distinguidos os riscos das oportunidades.

d) Avaliação de Risco

Consiste da identificação e análise de risco (interno ou externo) que são relevantes ao alcance dos objetivos da empresa. Esta avaliação deve considerar a sua severidade, a frequência com que estes ocorrem e conseqüentemente, seu grau de impacto, determinado, a partir daí, como a empresa administrará tais riscos. Avaliação de riscos é a identificação e análise dos riscos associados ao não cumprimento das metas e objetivos operacionais, de informação e de conformidade. Este conjunto forma a base para definir como estes riscos serão gerenciados.

“Risco é a probabilidade de perda ou incerteza associada ao cumprimento de um objetivo. Para cada objetivo proposto deve ser feito um processo de identificação dos riscos”.

e) Tratamento dos Riscos

A Administração seleciona a opção adequada - evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar riscos - desenvolvendo uma série de ações (controles) para alinhar os riscos com a tolerância e o apetite de risco.

f) Atividade de Controle

São aquelas atividades que, quando executadas a tempo e maneira adequados, permitem a redução ou administração dos riscos. As atividades de controle compreendem o que, na sistemática de trabalho anterior à do COSO, era tratado como controle interno. Podem ser de duas naturezas: atividades de **prevenção** ou de **detecção**.

São as políticas e procedimentos que asseguram que os planos e direcionamento indicados pela administração são atingidos e ocorrem através de toda organização, em todos os níveis, incluindo todas as funções, inclusive segurança física e lógica dos sistemas. Políticas e procedimentos são definidas e implementadas para ajudar a garantir que o tratamento de risco foi corretamente realizado, de forma que os objetivos estratégicos possam ser alcançados.

g) Informação e Comunicação

A comunicação é essencial para o bom funcionamento dos controles. Informações sobre planos, ambiente de controle, riscos, atividades de controle e desempenho devem ser transmitidas à toda entidade. Por outro lado, as informações recebidas, de maneira formal ou informal, de fontes externas ou internas, devem ser identificadas, capturadas, verificadas quanto à sua confiabilidade e relevância, processadas e comunicadas às pessoas que as necessitam, tempestivamente e de maneira adequada.

Os sistemas de informação produzem relatórios contendo informações operacionais, financeiras e de conformidade que tornam possível a condução e controle do negócio. Tratam de informações geradas tanto interna como externamente e que serão divulgadas também interna e/ou externamente.

Além disso, o sistema de informações deve permitir fluxo adequado de informações através de toda a organização, dos níveis hierárquicos inferiores para os superiores e vice-versa e com órgãos externos.

h) Monitoramento

O monitoramento é a avaliação dos controles internos ao longo do tempo. Ele é o melhor indicador para saber se os controles internos estão sendo efetivos ou não, deve ser feito tanto através do acompanhamento contínuo das atividades quanto por avaliações pontuais, tais como auto-avaliação, revisões eventuais e auditoria interna.

Consiste num acompanhamento contínuo no curso de operações, atividades regulares de gerenciamento e supervisão e de outras atividades decorrentes de realização de tarefas pelas pessoas. As deficiências encontradas ao longo do monitoramento devem ser comunicadas ao supervisor responsável. Caso sejam encontradas durante exames especiais, devem ser comunicadas aos níveis mais elevados da administração.

Para que o sistema de controles internos seja efetivo, é necessário que cada um dos componentes do sistema de controle estejam presentes e funcionando adequadamente em relação a cada um dos três objetivos do negócio: economia e eficiência das operações, veracidade das demonstrações financeiras e de conformidade com as normas e legislação locais .

1.4 Elementos de risco e controle

Os métodos adotados pelo COSO buscam identificar os objetivos essenciais de qualquer organização e define controle interno e seus componentes, fornece critérios a partir dos quais os sistemas de controles podem ser avaliados e subsídios para que a administração, auditoria e demais interessados possam utilizar e avaliar um sistema de controle.

De acordo com o COSO, controle interno é um processo conduzido pela Alta Administração das organizações, pelos gerentes e pelos funcionários, os quais devem assegurar o atingimento dos seguintes objetivos:

- ✓ Eficácia, eficiência e economicidade das operações;
- ✓ Tempestividade, veracidade e fidedignidade das Demonstrações Financeiras;
- ✓ Conformidade com as normas e legislação.

Como foi ressaltado anteriormente segundo o COSO, o ponto de partida é a definição de controle interno, “Controle Interno é um processo, desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que sejam atingidos os objetivos da empresa” normalmente nas seguintes categorias:

- Eficiência e efetividade operacional (objetivos de desempenho ou estratégia): esta categoria está relacionada com os objetivos básicos da entidade, inclusive

com os objetivos e metas de desempenho e rentabilidade, bem como da segurança e qualidade dos ativos;

- Confiança nos registros contábeis/financeiros (objetivos de informação): todas as transações devem ser registradas, todos os registros devem refletir transações reais, consignadas pelos valores e enquadramentos corretos;
- Conformidade (objetivos de conformidade) com leis e normativos aplicáveis à entidade e sua área de atuação.

Podemos entender então que o objetivo principal dos controles internos é auxiliar a entidade atingir seus objetivos.

Seguem alguns conceitos de controle interno:

O conselho federal de contabilidade estabelece na NBCT 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis que:

“O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional”.

Uma interpretação do IBRACON entende que:

“o controle interno, no sentido amplo, compreende controles que se podem caracterizar como contábeis ou como administrativos, como segue:

a) controles contábeis compreendem o plano da organização e todos os métodos e procedimentos referentes e diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e fidedignidade dos registros financeiros. Geralmente compreendem controles tais como: sistemas de autorização e aprovação, separação entre tarefas relativas à manutenção de registros, elaboração de relatórios e aquelas que dizem respeito à operação ou custódia do ativo, controles físicos sobre o ativo e auditoria interna;

b) controles administrativos são os que compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes, principalmente à eficiência operacional e obediência às diretrizes administrativas e que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros. Em geral, incluem controles como análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, programas de treinamento de empregados e controle de qualidade”.

O Comitê especial do INTOSAI que trata de considerações de estrutura de controles internos voltados para a administração pública ou governamental definiu que:

“O propósito dos sistemas de controle interno é garantir que os objetivos gerenciais estejam sendo atingidos, sendo que o termo “controle interno” abrange os controles administrativos (procedimentos que regem os processos decisórios) e os controles contábeis (procedimentos que regem a confiabilidade dos registros financeiros). Portanto, a responsabilidade pelo controle interno cabe ao chefe de cada órgão público. Um órgão do governo central pode, porém, ser designado para desenvolver uma abordagem padrão de controle interno a ser usada por todos os órgãos públicos”.

Ainda, segundo esse órgão, os objetivos dos sistemas de controles internos são:

- ✓ Promover a ordem, economia, eficiência e eficácia das operações;
- ✓ Proteger os recursos contra perdas decorrentes de desperdício, abuso, má gestão, erros e fraudes;
- ✓ Ater-se às leis, regulamentos e diretivas gerenciais;
- ✓ Preparar e manter dados financeiros e gerenciais fidedignos; e
- ✓ Divulgar esses dados em relatórios tempestivos.

Para atingirem seus objetivos, os controles internos precisam ser apropriados, produzir resultados planejados com consistência ao longo do ano e ser econômicos. A INTOSAI dispõe da seguinte forma sobre as normas de controles internos.

❖ Normas gerais

- Devem ser definidos objetivos de controle específicos para cada atividade da organização, os quais devem ser apropriados, abrangentes, razoáveis e integrados aos objetivos globais da organização.
- Os administradores e funcionários devem demonstrar constantemente seu apoio às normas, e devem ser íntegros e suficientemente competentes para cumpri-las.
- O sistema deve fornecer garantia razoável de que os objetivos de controle serão cumpridos.
- Os administradores devem monitorar continuamente suas operações e tomar medidas corretivas imediatas sempre que necessário.

❖ Normas específicas

- Todas as transações, bem como o próprio sistema de controle, devem ser plenamente documentados.
- Todas as transações e atividades devem ser registradas imediata e corretamente.
- Todas as transações e atividades devem ser devidamente autorizadas.
- As principais responsabilidades nos diferentes estágios das transações devem ser atribuídas a pessoas diferentes.
- Deve haver supervisão competente para garantir que os objetivos de controle sejam atingidos.
- O acesso a recursos e registros deve ser restrito aos funcionários autorizados, os quais se responsabilizam por sua custódia ou uso.

1.5 Aplicação da estrutura conceitual de análise de risco

A administração deve assegurar-se que os fatores internos e externos que poderiam afetar adversamente a realização dos objetivos da empresa estão sendo identificados e avaliados. Esta avaliação deve cobrir todas as possibilidades de riscos que estão relacionados com as atividades; é destacar que a administração deve assegurar-se que os riscos que afetam o atingimento dos objetivos estejam sendo continuamente avaliados.

Uma análise sobre os possíveis riscos pode ser destacada da seguinte forma:

➤ Risco de mercado

Risco de que o valor de um instrumento financeiro ou de uma carteira de instrumentos financeiros se altere, em função da volatilidade das variáveis existentes no mercado, causada por fatores adversos, políticos ou outros.

➤ Risco de crédito

Risco de um devedor ou tomador deixar de cumprir os termos de qualquer contrato com a instituição ou deixar de cumprir o que foi acordado

➤ Risco de conformidade

Risco de perda resultante da inobservância de dispositivos legais ou regulamentos, da mudança da legislação ou de alterações na jurisprudência aplicáveis às transações da instituição.

➤ Risco operacional

Risco de perda diretas ou indiretas resultante das falhas de processos internos, de pessoas ou de sistemas inadequados, ou ainda da ocorrência de eventos externos.

A metodologia desenvolvida pelo COSO para um controle e gerenciamento dos riscos está focada em na eficiência e efetividade operacional, na confiança nos registros contábeis/financeiros e na conformidade, baseado neste alicerces destacam-se os seguintes princípios no gerenciamento e na análise dos riscos:

- Comprometimento da Alta Administração.
- Risco é a incerteza quanto a resultados futuros.
- Estrutura clara, distribuição e delegação de responsabilidades, segregação de funções e disciplina.
- Medidas rigorosas no caso de não-conformidade.
- Informações corretas e precisas.
- Gerenciamento de risco é um processo de persistência, não um programa esporádico.

- Organização de conhecimento e aprendizagem.
- Elemento humano: fator crítico de sucesso.
- Controle deve ter ação tempestiva parametrizada com os riscos.

Com o objetivo de estruturar um controle eficaz sobre os riscos potenciais tem se utilizado uma orientação de que as ações de controle devem ser divididas em:

❖ Preventiva ou a priori

- Atua com o objetivo de prevenir a ocorrência dos problemas. Diminuindo o nível dos riscos.

❖ Detectiva ou concomitante

- Detecta os problemas no processo, sem impedir a sua ocorrência.

❖ Corretiva ou a posterior

- Servem como base para correção das causas de problemas no processo, mas após os mesmos já ocorridos.

2. Papel das normas de auditoria

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai, em inglês) foi fundada em 1953 por 34 países, entre eles o Brasil. A organização conta hoje com mais de 170 membros. A "Declaração de Lima sobre Preceitos de Auditoria", adotada no Congresso Internacional de 1977 e reconhecida como a Magna Carta da auditoria governamental, fornece as bases filosóficas e conceituais dos trabalhos desenvolvidos pela Intosai. Os estatutos da organização, revisados e assinados no Congresso Internacional realizado em Washington em 1992, detalham a estrutura, as atribuições e as normas de funcionamento da organização.

A organização trabalha no sentido de promover o intercâmbio de informações e de experiências sobre os principais desafios enfrentados pelas EFS no desempenho de suas funções. Para atingir público alvo tão diversificado, a Intosai possui cinco idiomas oficiais: alemão, árabe, espanhol, francês e inglês.

O Tribunal de Contas da União é membro do Conselho Diretor da Intosai e da Organização Latino-Americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Olacefs). Além disso, o TCU faz parte da Comissão de Normas de Auditoria, da Comissão de Auditoria da Tecnologia da Informação e do Grupo de Trabalho de Auditoria de Meio Ambiente. Este ano, o Tribunal foi admitido Grupo de Trabalho de Auditoria de Privatizações.

A estrutura geral das normas de auditoria da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI baseou-se nas Declarações de Lima

e de Tóquio, nas declarações e relatórios aprovados pela INTOSAI em vários Congressos e no relatório do Grupo de Especialistas em Contabilidade e Auditoria Públicas dos países em desenvolvimento junto às Nações Unidas.

As normas de auditoria da INTOSAI compreendem quatro partes:

- (a) Postulados Básicos
- (b) Normas Gerais
- (c) Normas de Procedimento na Execução da Auditoria
- (d) Normas para a Elaboração de Relatórios

A INTOSAI elaborou tais normas visando proporcionar uma estrutura para o estabelecimento de procedimentos e práticas a serem seguidos na realização das auditorias. Elas devem ser consideradas em função das características institucionais, legais e circunstanciais de cada Entidade Fiscalizadora Superior - EFS.

Os postulados básicos das normas de auditoria constituem pressupostos fundamentais, premissas consistentes, princípios e requisitos lógicos que contribuem para a formulação de tipos de auditoria e auxiliam os auditores a elaborar sua opinião e a elaborar seus relatórios, especialmente nos casos em que normas específicas não são aplicáveis.

Constitui prerrogativa do Conselho Diretor da INTOSAI interpretar e explicar estas normas, cabendo ao Congresso da INTOSAI emendá-las.

Os postulados básicos são:

(a) As EFSs devem procurar observar as normas de auditoria da INTOSAI em todos as questões consideradas relevantes. Certas normas não se aplicam a algumas atividades típicas de auditoria das EFSs - inclusive daquelas organizadas como Tribunais de Contas - nem a outros tipos de trabalhos por elas executados. As EFSs devem estabelecer as normas aplicáveis a estes tipos de trabalhos, a fim de garantir efetivamente sua alta qualidade.

(b) A EFS deve usar sua própria capacidade de julgamento nas diversas situações que se apresentem no exercício de sua função fiscalizadora.

(c) O maior grau de conscientização da sociedade torna mais evidente a necessidade, tanto de que as pessoas ou entidades gestoras de recursos públicos cumpram sua obrigação de prestar contas, como de que este processo seja adequado e funcione eficazmente.

(d) A implantação, nos órgãos públicos, de sistemas adequados de informação, controle, avaliação e elaboração de relatórios torna mais fácil o cumprimento da obrigação de prestar contas. Os administradores têm a responsabilidade de zelar para que os relatórios financeiros e outras informações sejam corretas e suficientes, tanto na forma como no conteúdo.

(e) De acordo com as necessidades do governo, as autoridades competentes devem promulgar normas de contabilidade aceitáveis atinentes à elaboração e divulgação dos

relatórios financeiros. Já as entidades auditadas devem adotar objetivos e metas de desempenho específicos e mensuráveis.

(f) A aplicação efetiva de normas contábeis aceitáveis deve resultar na apresentação fidedigna da situação financeira e dos resultados das operações.

(g) A existência de um sistema de controle interno adequado reduz ao mínimo o risco de erros e irregularidades.

(h) O estabelecimento de disposições legais facilita a cooperação das entidades auditadas, tanto no que diz respeito à manutenção dos dados pertinentes, necessários à avaliação global das atividades auditadas, quanto no que se refere ao acesso a todos estes dados.

(i) Todas as atividades de fiscalização da EFS devem ser desempenhadas no exercício de sua competência legal.

(j) As EFSs devem aperfeiçoar as técnicas usadas para auditar a validade dos procedimentos de mensuração do desempenho.

(k) As EFSs devem evitar conflitos de interesses entre o auditor e a entidade auditada.

3. Normas internacionais para auditoria interna

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação e de consultoria com o objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de risco, controle e governança corporativa.

As atividades da auditoria interna são realizadas nos mais diversos ambientes culturais e legais; em organizações que possuem os mais variados objetivos, porte, complexidade e estruturas, e por pessoas de dentro ou de fora da organização. Uma vez que as diferenças podem afetar a prática da auditoria interna em cada ambiente, a adesão às Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna é essencial para um adequado desempenho das responsabilidades por parte dos auditores internos. Se os auditores internos auditores estão proibidos, em virtude de leis ou regulamentações, de aderir a determinadas regras estabelecidas nas Normas, devem então cumprir todos as demais regras das Normas e apresentar as justificativas necessárias.

Os serviços de avaliação compreendem uma avaliação objetiva da evidência por parte do auditor interno com o objetivo de apresentar uma opinião ou conclusões independentes sobre um processo ou outra matéria correlata. A natureza e o escopo do trabalho de avaliação são determinados pelo auditor interno. Normalmente, três partes participam dos serviços de avaliação:

- ✓ A pessoa ou grupo diretamente responsável pelo processo, sistema ou outro assunto correlato – o proprietário do processo,
- ✓ A pessoa ou grupo que faz a avaliação – o auditor interno, e
- ✓ A pessoa ou grupo que faz uso da avaliação – o usuário.

Os serviços de consultoria são aqueles relacionados a assessoria e, normalmente, são prestados por solicitação específica de um cliente de auditoria. A natureza e o escopo dos trabalhos de consultoria estão sujeitos a uma acordo mútuo com o cliente do trabalho. Os serviços de consultoria, normalmente, compreendem dois participantes:

- ✓ A pessoa ou grupo que oferece a consultoria – o auditor interno, e
- ✓ A pessoa ou grupo que necessita e recebe a consultoria – o cliente do trabalho. Ao realizar serviços de consultoria o auditor interno deve manter a objetividade e não assumir responsabilidades gerenciais.

O propósito das Normas é:

1. Estabelecer princípios básicos que representam a prática da auditoria interna na forma em que esta deveria ser.
2. Fornecer um modelo para a execução e promoção de uma amplo leque de atividades de auditoria interna que representem valor agregado.
3. Servir de base para a avaliação da auditoria interna.
4. Incentivar a melhoria dos processos e operações da organização.

Existe apenas um conjunto de Normas de Atributos e de Normas de Desempenho, entretanto, existem variados conjuntos de Normas de Implantação, ou seja, um conjunto para cada tipo importante de atividade de auditoria interna.

As Normas de Implantação foram estabelecidas para as atividades de: Avaliação e de Consultoria.

3.1 definição de auditoria interna

Auditoria interna é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle, e governança corporativa.

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

A atividade da Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

Em todo mundo, a auditoria interna é desenvolvida em diversos ambientes organizacionais, os quais variam quanto a objetivos, tamanho e estrutura. Por outro lado, a legislação e costumes nos diversos países variam e estas diferenças podem afetar a prática da auditoria interna em cada ambiente.

3.2 Independência

A atividade de auditoria interna deve ser independente e os auditores internos devem ser objetivos na execução de seu trabalho.

O responsável geral pela auditoria deve estar subordinado a um nível dentro da organização, que permita à atividade de auditoria interna cumprir suas responsabilidades. A atividade de auditoria interna deve ser livre de interferências na determinação do escopo da auditoria interna, na execução do trabalho e na comunicação de resultados.

Os auditores internos devem ter atitude imparcial e isenta e evitar conflitos de interesses. Se a independência ou objetividade forem prejudicadas de fato ou na aparência, os detalhes de tal prejuízo devem ser informados às partes apropriadas. Os auditores internos devem abster-se de avaliar operações específicas pelas quais tenham sido responsáveis anteriormente. Presume-se prejudicada a objetividade, se um auditor prestar serviços de avaliação para uma atividade pela qual tenha sido responsável no ano anterior.

Trabalhos de auditoria de avaliação relacionados a funções que estejam sob a responsabilidade do auditor devem ser supervisionadas por alguém externo à atividade de auditoria.

Os auditores internos podem prestar serviços de consultoria relacionados às operações pelas quais tenham sido responsáveis anteriormente, sendo que caso os auditores internos constatem potenciais prejuízos à independência ou objetividade relacionados a serviços de consultoria propostos, o cliente do trabalho deve ser informado antes que a execução do mesmo seja aceita.

3.3 proficiência e zelo

Os trabalhos de auditoria devem ser realizados com a proficiência e o cuidado profissional devidos. Os auditores internos devem possuir conhecimentos, habilidades e outras competências necessárias à execução de suas responsabilidades individuais. A atividade de auditoria interna, de forma coletiva, deve possuir ou obter o conhecimento, habilidades e outras competências necessárias para o desempenho de suas responsabilidades.

O Contador, na função de auditor interno, deve manter o seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação aplicável à Entidade.

O auditor interno deve obter assessoria competente e assistência, se a equipe de auditoria interna não dispuser de conhecimentos, habilidades ou outras competências necessárias à execução do todo ou parte do trabalho de auditoria.

O auditor interno deve possuir suficiente conhecimento para identificar indicadores de fraude, mas não se espera que tenha a especialidade de uma pessoa cuja responsabilidade principal seja detectar e investigar fraudes.

É necessário que o auditor possua conhecimento dos riscos e controles chaves relacionados à tecnologia da informação bem como das técnicas de auditoria baseadas em tecnologia para a execução dos trabalhos sob sua responsabilidade. Entretanto, nem todos os auditores internos são obrigados a possuir o conhecimento técnico que se espera de um auditor cuja principal responsabilidade seja auditar a tecnologia da informação.

O diretor executivo de auditoria deve declinar de realizar trabalhos de consultoria, ou obter a competente orientação e assistência caso o pessoal da auditoria interna não possua o conhecimento, habilidades ou outras competências necessárias para desenvolver o todo ou parte do trabalho.

Os auditores internos devem aplicar cuidados e habilidades esperados de um profissional razoavelmente prudente e competente. Zelo profissional devido não implica infalibilidade. O auditor interno deve exercer o Zelo profissional devido, considerando:

- a. A necessária extensão do trabalho para alcançar os objetivos do trabalho de auditoria.
- b. A relativa complexidade, materialidade ou importância dos assuntos sobre os quais os procedimentos de auditoria são aplicados.
- c. A adequação e eficácia dos processos de gerenciamento de risco, de controle e de governança corporativa.
- d. A probabilidade de erros significativos, irregularidades, ou desconformidades.
- e. Custo do trabalho de avaliação em relação a benefícios potenciais.

No exercício do zelo profissional devido, o auditor interno deve considerar a utilização de ferramentas de auditoria auxiliadas por computador bem como outras técnicas de análise de dados. Além de estar alerta aos riscos significativos que poderiam afetar os objetivos, operações ou recursos. Entretanto, procedimentos de auditoria, por si só, mesmo quando desenvolvidos com o cuidado profissional devido, não garantem que todos os riscos significativos serão identificados.

O auditor interno deve exercer o cuidado profissional devido durante um trabalho de consultoria, considerando:

- As necessidades e expectativas dos clientes, incluindo a natureza, o prazo e a comunicação dos resultados do trabalho.
- A relativa complexidade e extensão requeridos pelo trabalho para alcançar os objetivos do trabalho de auditoria.
- O custo do trabalho de consultoria em relação aos potenciais benefícios.

3.4 Desenvolvimento Profissional Contínuo

Os auditores internos devem aperfeiçoar seus conhecimentos, habilidades e outras competências através do desenvolvimento profissional contínuo.

3.5 Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria

O responsável pela auditoria interna deve desenvolver e manter um programa de garantia da qualidade e de melhoria que inclua todos os aspectos da atividade de auditoria interna e monitore de forma contínua sua eficácia. Este programa inclui avaliações periódicas, internas e externas, da qualidade e a monitoração interna contínua. Cada parte do programa deve ser desenvolvida para auxiliar a atividade de auditoria interna a adicionar valor e melhorar as operações da organização, bem como proporcionar razoável certeza de que a atividade de auditoria interna está em conformidade com as Normas e o Código de Ética.

A atividade da auditoria interna deve adotar um projeto para monitorar e avaliar a eficácia geral do programa de qualidade. O processo deve incluir tanto avaliações internas como externas.

As avaliações internas devem incluir:

- Revisões contínuas do desempenho da atividade de auditoria interna; e
- Revisões periódicas executadas através de auto – avaliação ou por outras pessoas da organização, com conhecimento das práticas internas de auditoria e das Normas.

As avaliações externas, tais como revisões de qualidade do trabalho de auditoria, devem ser conduzidas ao menos uma vez a cada cinco anos por revisor qualificado e independente ou por equipe de revisão externa à organização.

O auditor deve informar ao Conselho os resultados de avaliações externas. Os auditores internos são estimulados a relatar que suas atividades são “conduzidas em conformidade com as Normas para o Exercício Profissional de Auditoria Interna”. Entretanto, os auditores internos somente podem utilizar a afirmação, se avaliações do programa de desenvolvimento de qualidade demonstrarem que a atividade de auditoria interna está em conformidade com as Normas.

Embora a atividade de auditoria interna deva manter total conformidade com as Normas e, os auditores internos, com o Código de Ética, pode haver ocasiões em que a total conformidade não seja atingida. Quando a falta de conformidade afetar o escopo geral ou a operação da atividade de auditoria interna, uma comunicação deve ser feita à alta administração e ao Conselho.

3.6 Planejamento

O diretor executivo de auditoria deve gerenciar de forma eficaz, a atividade de auditoria interna para assegurar que adicione valor à organização, devendo estabelecer planos com base em análise de riscos para determinar as prioridades da atividade de auditoria interna, consistentes com as metas da organização.

O plano de trabalhos de auditoria da auditoria interna deve ser baseado na avaliação de risco e realizado pelo menos uma vez ao ano. Informações apresentadas pela alta gerência e o conselho de administração devem ser consideradas nesse processo.

O diretor executivo de auditoria deve considerar a aceitação de trabalho de auditorias propostos para consultoria baseado no potencial destes para melhorar o gerenciamento de riscos, adicionar valor e melhorar as operações. Os trabalhos de auditoria aceitos devem ser incluídos no plano geral, devendo ser comunicado à alta administração e ao Conselho para revisão e aprovação, os planos de atividades da auditoria e necessidades de recursos, incluindo mudanças temporárias significativas. Deve também comunicar o impacto de limitações de recursos.

O auditor deve assegurar que os recursos de auditoria interna sejam apropriados, suficientes e efetivamente utilizados para cumprimento do plano aprovado, compartilhando informações e coordenar atividades com outros fornecedores internos e externos de serviços relevantes de auditoria e de serviços de consultoria para assegurar apropriada cobertura e minimizar a duplicação de esforços.

A auditoria deve apresentar relatórios periódicos ao Conselho e à alta administração sobre o propósito, autoridade, responsabilidade e desempenho em relação a seus planos. Tais relatórios devem também incluir a exposição a riscos significativos e matérias sobre controle, governança corporativa e outras matérias necessárias ou solicitadas pelo Conselho ou pela alta administração.

A atividade de auditoria interna deve avaliar e contribuir para a melhoria dos processos de gerenciamento de riscos, de controle e de governança corporativa aplicando uma abordagem sistemática de disciplinada, assessorando à organização através da identificação e avaliação de exposições significativas a riscos e da contribuição para a melhoria dos sistemas de gerenciamento de riscos e de controle além de monitorar e avaliar a efetividade do sistema de gerenciamento de risco da organização.

A auditoria interna deve avaliar os riscos de exposição no que diz respeito à governança corporativa da organização, operações e sistemas de informação relativos a:

- Confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais.
- Efetividade e eficiência das operações.
- Salvaguarda do patrimônio.
- Obediência às leis, regulamentos e contratos.

A atividade de auditoria interna deve assistir a organização na manutenção de controles efetivos, avaliando sua efetividade e eficiência e promovendo contínuas melhorias.

Com base nos resultados das avaliações de riscos, a atividade de auditoria interna deve avaliar a adequação e a eficácia dos controles, abrangendo a governança, as operações e os sistemas de informação. Isto deve incluir:

- A confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais.
- A eficácia e eficiência de operações.
- A salvaguarda dos ativos.
- A conformidade às leis, regulamentos e contratos.

Os auditores internos devem avaliar a extensão em que as operações e os objetivos dos programas foram estabelecidos, em conformidade com os da organização, devem também, rever operações e programas para avaliar a extensão em que os resultados são consistentes com as metas e os objetivos estabelecidos, para determinar se as operações e programas estão sendo implementados ou desenvolvidos como pretendidos.

São necessários critérios adequados para avaliar os controles. Os auditores internos devem avaliar a extensão em que as gerências estabeleceram critérios adequados, para determinar se objetivos e metas foram atingidos. Se adequados, os auditores internos devem usar tais critérios na sua avaliação. Se inadequados, os auditores internos devem trabalhar com as gerências para desenvolver critérios apropriados de avaliação.

A atividade de auditoria interna deve avaliar e fazer recomendações apropriadas para a melhoria do processo de governança corporativa no cumprimento dos seguintes objetivos:

- i. Promoção a ética e valores apropriados dentro da organização.
- ii. Assegurar a gestão do desempenho eficaz da organização e a responsabilidade por prestação de contas.
- iii. Comunicar de forma eficaz às áreas apropriadas da organização, as informações relacionadas a risco e controle.
- iv. Coordenar de forma eficaz as atividades e comunicar a informação entre o conselho, os auditores externos e internos e administração.

Os auditores internos devem desenvolver e registrar um plano para cada trabalho de auditoria, incluindo o escopo, objetivos, prazo e alocação de recursos, devendo considerar:

- I. Os objetivos da atividade objeto da revisão e os meios pelos qual esta controla seu desempenho.
- II. Os riscos significativos para a atividade, seus objetivos, recursos, e operações e os meios pelos qual o impacto potencial de risco é mantido a nível aceitável.

- III. A suficiência e a efetividade do gerenciamento de risco e dos sistemas de controle da atividade comparados a uma estruturação de controle pertinente ou modelo.
- IV. As oportunidades para fazer melhorias significativas no gerenciamento de risco e nos sistemas de controle da atividade.

Ao planejar um trabalho de auditoria a ser executado por prestadores de serviço (externos à organização), os auditores internos devem estabelecer com estes um acordo escrito sobre os objetivos, o escopo, respectivas responsabilidades e outras expectativas, incluindo-se restrições para a distribuição dos resultados do trabalho e o acesso aos respectivos registros.

Os auditores internos devem estabelecer um entendimento com os clientes do trabalho de consultoria, em relação aos objetivos, escopo, respectivas responsabilidades e outras expectativas do cliente. Para trabalhos de grande importância, esse entendimento deve ser documentado.

Devem ser estabelecidos objetivos para cada trabalho de auditoria sendo que os auditores internos devem realizar uma avaliação preliminar dos riscos relevantes relacionados à atividade objeto de auditoria. Os objetivos do trabalho de auditoria devem refletir os resultados dessa avaliação.

O auditor interno deve considerar a probabilidade de erros, irregularidades, descumprimentos, e outras exposições significativas quando estiver desenvolvendo os objetivos do trabalho de auditoria.

O escopo estabelecido deve ser suficiente para satisfazer os objetivos do trabalho de auditoria. O ambiente do trabalho de auditoria deve incluir a consideração de sistemas relevantes, registros, pessoal e propriedades físicas, incluindo aquelas sob controle de terceiros. Caso, durante um trabalho de auditoria de avaliação (*assurance*), apareçam importantes oportunidades de consultoria um acordo específico e escrito deve ser estabelecido sobre os objetivos, escopo, respectivas responsabilidades e outras expectativas e, os resultados do trabalho de consultoria divulgados em conformidade com as normas de consultoria.

No executar as tarefas de consultoria agendadas, os auditores internos devem assegurar que o ambiente do trabalho consultoria seja suficiente para discutir os objetivos combinados. Se os auditores internos criarem reservas sobre o ambiente durante a execução do trabalho de consultoria, estas devem ser discutidas com o cliente para determinar se deve ser dada continuidade à execução das tarefas agendadas.

Os auditores internos devem desenvolver programas de trabalho que alcancem os objetivos do trabalho. Estes programas de trabalho devem ser registrados. Os programas de trabalho devem estabelecer os procedimentos para identificar, analisar, avaliar, e registrar informações durante o desenvolvimento do trabalho de auditoria. O programa de trabalho deve ser aprovado antes de seu início e quaisquer ajustes devem ser prontamente aprovados.

3.7 Execução do Trabalho de Auditoria

Os auditores internos devem identificar, analisar, avaliar, e registrar informações suficientes para alcançar os objetivos do trabalho de auditoria, devendo coletar informações suficientes, fidedignas, pertinentes e úteis para o alcance dos objetivos do trabalho de auditoria.

Os auditores internos devem basear as conclusões e os resultados da execução dos trabalhos em análises e avaliações apropriadas, registrando as informações relevantes como suporte das conclusões e dos resultados da execução dos trabalhos.

Na execução dos trabalhos deve ser controlado o acesso aos registros dos trabalhos. Para tanto, deve-se obter aprovação da alta administração sênior e/ou conselho legal, antes de liberar tais registros a terceiros, quando requisitado.

O responsável pela auditoria deve desenvolver políticas de administração da custódia e guarda dos registros dos trabalhos de consultoria, bem como sua liberação interna e externamente. Estas políticas devem ser consistentes com as diretrizes da organização, quaisquer regulamentações pertinentes ou outros requisitos.

Os trabalhos de auditorias devem ser apropriadamente supervisionados para assegurar que os objetivos sejam atingidos, a qualidade seja assegurada e as equipes se desenvolvam.

3.8 Comunicação dos Resultados

Os auditores internos devem comunicar os resultados dos trabalhos de auditorias com oportunidade. As comunicações devem incluir os objetivos e o ambiente do trabalho de auditoria, bem como as conclusões aplicáveis, recomendações e planos de ação.

A comunicação final dos resultados deve, onde apropriado, conter a opinião geral ou conclusões do auditor interno.

Os auditores internos são incentivados a reconhecer o desempenho satisfatório nas comunicações de resultados. Ao divulgar os resultados de trabalhos de auditoria para terceiros, fora da organização, a comunicação deve conter limitações sobre a distribuição e o uso dos resultados do trabalho.

A comunicação sobre o progresso e os resultados de um trabalho de consultoria irão variar em forma e conteúdo, dependendo da natureza do trabalho e das necessidades do cliente.

As comunicações devem ser precisas, objetivas, claras, concisas, construtivas, completas e oportunas.

Se uma comunicação final contiver erro significativo ou omissão, o diretor executivo de auditoria deve comunicar a informação correta a todas as pessoas que tenham recebido a comunicação original.

Quando a falta de conformidade das *Normas* tiver impacto em um trabalho de auditoria específico, a comunicação dos resultados deve divulgar:

- Norma (s) cuja conformidade total não foi atingida,
- Razão (ões) para a falta de conformidade e
- Impacto da não conformidade sobre o trabalho de auditoria

3.9 Monitoramento do Progresso

O responsável pela auditoria deve estabelecer e manter um sistema para monitorar o estágio das ações decorrentes dos resultados apresentados à administração.

O diretor executivo de auditoria deve estabelecer um processo de acompanhamento para monitorar e assegurar que as ações gerenciais tenham sido efetivamente implementadas ou que a alta gerência tenham aceitado o risco de não haver implementado.

A atividade de auditoria interna deve monitorar a liberação dos resultados dos trabalhos de auditorias de consultoria na extensão combinada com o cliente.

3.10 Aceitação de Riscos pela Administração

Quando o responsável pela auditoria considerar que o nível de risco residual assumido pela alta administração não deveria ser aceito pela organização, este deve revisar o assunto. Caso a decisão relativa aos níveis de risco residual não seja um consenso, o diretor executivo de auditoria juntamente com a alta administração devem apresentar a matéria ao Conselho para solução e deliberação.

Conselho de administração representa o corpo regulador da organização, o conselho de supervisão, o responsável por uma agência ou corpo legislativo, o conselho de diretores ou tutores de uma organização sem fins lucrativos, ou qualquer outro corpos dirigente, incluindo o comitê de auditoria, a que pode estar funcionalmente subordinado o diretor executivo de auditoria.

4. Prática da auditoria governamental

Dada a importância e complexidade dos programas de governo para proporcionar uma variedade de serviços públicos, os órgãos do parlamento e instituições do governo pedem cada vez mais aos auditores que ampliem a variedade das auditorias operacionais e incluam trabalhos que tenham focos prospectivos ou ofereçam orientações, informações sobre boas práticas ou, ainda, informações sobre temas que afetem múltiplos programas ou organizações já examinados ou em análise por parte de uma organização de auditoria.

Esse trabalho também pode incluir uma avaliação de políticas alternativas, identificação de riscos e de esforços para reduzir tais riscos, e uma

variedade de trabalhos analíticos que ajudem os dirigentes do governo a observar sua responsabilidade de bem gerir os recursos públicos. Esse trabalho, como outras auditorias operacionais, implica nível de análise, investigação e avaliação; apresenta conclusões e recomendações; e gera como consequência um relatório.

As organizações de auditoria também podem buscar melhorias através de acordos de cooperação com as instituições governamentais envolvidas, continuando, entretanto, a manter sua independência, segundo as normas. Tais enfoques de “compromissos construtivos”, quando sejam apropriados, podem melhorar a Administração, em tempo real, sem comprometer a independência e objetividade da organização de auditoria.

Os esforços para proporcionar assessoramento técnico e pericial às instituições governamentais, para que respondam aos riscos atuais, corrijam as deficiências de controle interno, ou respondam às recomendações da organização de auditoria, são exemplos de compromissos construtivos. Os compromissos construtivos não prejudicam a independência quando são realizados no balizamento de uma auditoria ou de um assessoramento técnico às instituições. Não obstante, as organizações de auditoria devem evitar tomar decisões administrativas e envolver-se em situações em que a organização audite seu próprio trabalho. Por exemplo, instruir instituições governamentais a realizar atividade específica, de modo específico. Ao limitar a função da organização de auditoria desta forma, não se transgridem os princípios gerais da independência.

O conceito de accountability dos recursos públicos é muito importante no processo de governo do nosso País. Os legisladores, outros dirigentes do governo e o público desejam saber se:

- I. Os recursos públicos são administrados adequadamente e utilizados segundo as leis e regulamentos oficiais;
- II. Os programas de governo estão alcançando seus objetivos e resultados previstos;
- III. Os programas de governo estão sendo administrados de forma eficiente, econômica e efetiva.

Os administradores desses programas são responsáveis perante os órgãos do parlamento e o público. Os auditores desses programas, emitem relatórios que aumentam a credibilidade e confiabilidade da informação apresentada por – ou coletada dos – dirigentes do organismo auditado.

As certificações também contribuem para a *accountability* governamental relativa ao uso dos recursos públicos e o fornecimento de serviços. Em certificações, os auditores realizam exame, revisão, ou emitem relatório sobre determinado tema ou afirmação, com base em procedimentos previamente acordados, em conformidade com os critérios de *accountability* da outra parte.

As certificações podem cobrir uma ampla gama de objetivos contábeis e operacionais, e apresentar vários níveis de segurança sobre a matéria ou a afirmação objeto do trabalho, dependendo das necessidades do usuário.

4.1 Administração da função da auditoria

Os dirigentes do organismo auditado e os auditores dos programas de governo devem cumprir papéis essenciais e serem responsabilizados pela utilização dos recursos públicos de forma eficiente, econômica, efetiva e lícita. As organizações de auditoria também têm a importante responsabilidade de garantir que os auditores possam cumprir com suas responsabilidades. Estas funções únicas implicam exercício de práticas administrativas sólidas e proporcionam auditorias e certificações profissionais.

Os dirigentes do organismo auditado (por exemplo, os administradores de uma organização do governo estadual ou local, ou de uma organização sem fins lucrativos que receba subvenções federais) têm a responsabilidade de:

- a) Utilizar os recursos da organização de forma eficiente, econômica, efetiva e lícita para alcançar os objetivos para os quais foram alocados os recursos públicos ou se estabeleceu o programa; Esta responsabilidade se aplica a todos os recursos, tanto financeiros como físicos, assim como também aos recursos computacionais que foram confiados aos funcionários públicos ou a outras pessoas, seja no seu próprio nível ou em outros níveis de governo.
- b) Observar as leis e regulamentos aplicáveis, incluindo a identificação das exigências que devem ser observadas pela organização e funcionários, implementando sistemas projetados para atingir esse objetivo;
- c) Estabelecer e manter controle interno efetivo, para garantir o cumprimento dos objetivos e metas apropriados; que se utilizem os recursos de forma econômica, eficiente e efetiva, e que esses recursos estejam protegidos; que se cumpram as leis e regulamentos; e que se obtenham, mantenham e divulguem, corretamente, informações fidedignas;
- d) Fornecer informações apropriadas àqueles que supervisionam suas ações e ao público, visando prestar contas dos recursos utilizados para executar os programas de governo bem como dos resultados desses programas;
- e) Levar em conta os achados e recomendações dos auditores, estabelecendo e mantendo um processo de acompanhamento da situação atual de tais achados e recomendações; e
- f) Seguir sólidas práticas de suprimento ao contratar auditorias e certificações, inclusive assegurando que existam procedimentos para supervisionar a execução dos contratos. Os objetivos e o escopo da auditoria – ou da certificação – devem ser muito claros. Além do preço, outros fatores devem ser levados em conta ao avaliar as propostas, como a capacidade de resposta do licitante, sua experiência prévia para o trabalho, a disponibilidade do pessoal do licitante com apropriadas qualificações profissionais e capacidade técnica, e o resultado da avaliação pelos pares (*peer review*) dos proponentes.

4.2 Responsabilidades dos auditores

Ao cumprir suas responsabilidades profissionais, os auditores devem acatar os princípios de servir ao interesse público e manter o mais alto grau de integridade, objetividade e independência. O interesse público é definido como o bem-estar coletivo da comunidade e de organizações às quais servem os auditores.

Esses princípios são fundamentais para as responsabilidades dos auditores. Os auditores devem atuar de maneira a servir ao interesse público, honrar a confiança pública, mantendo alto grau de profissionalismo. Um traço distintivo da profissão de auditor é a aceitação de sua responsabilidade perante o público. Essa responsabilidade é crítica ao se auditar um ambiente de governo. As normas de auditoria incorporam o conceito de *accountability*, o qual é fundamental para se servir ao interesse público.

Os auditores devem tomar decisões consistentes com o interesse público na auditoria do programa ou atividade que executam. Ao cumprir sua responsabilidade profissional, os auditores poderão enfrentar pressões por parte da administração do organismo auditado, de vários níveis de governo e de outras pessoas que dependam da objetividade e independência dos auditores.

Ao esclarecer esses conflitos, os auditores devem atuar com integridade, guiados pela regra de que quando os auditores cumprem suas responsabilidades, os interesses públicos e dessas organizações são melhor atendidos.

Para manter e aumentar a confiança do público, os auditores devem cumprir todas as suas responsabilidades profissionais com o mais alto grau de integridade. Os auditores devem ser profissionais, objetivos, imparciais, independentes e basearem-se em fatos nas suas relações com as organizações auditadas e com os usuários de suas informações. Os auditores devem ser honestos e sinceros com o organismo auditado e com os usuários ao realizar seu trabalho dentro dos limites das leis, regulamentos ou normas de confidencialidade do organismo auditado. Os auditores devem ser prudentes no uso das informações adquiridas no curso de seu trabalho de auditoria. Não devem utilizar tais informações em benefício pessoal ou de alguma outra maneira que prejudique os objetivos legítimos e éticos do organismo auditado.

4.3 Procedimentos e políticas

O trabalho dos auditores e a confiança pública não devem estar subordinados aos benefícios e vantagens pessoais. A integridade pode aceitar erros inadvertidos e honestas diferenças de opiniões, não pode, entretanto, aceitar tergiversação aos princípios. A integridade exige que os auditores observem tanto a forma como o espírito das normas técnicas e éticas. O desvio dessas normas constitui tergiversação do julgamento profissional. A integridade também exige que os auditores acatem os princípios da objetividade e da independência.

Os auditores devem ser objetivos e não ter conflitos de interesse ao cumprir suas responsabilidades profissionais, devem também ser independentes, nos

fatos e na aparência, ao desenvolverem trabalhos de auditoria e de certificação. A objetividade é uma atitude que requer que os auditores sejam imparciais, intelectualmente honestos e sem conflito de interesse.

A independência evita relações que podem, nos fatos ou na aparência, deteriorar a objetividade dos auditores ao realizar auditoria ou certificação. A manutenção da objetividade e independência exige uma contínua avaliação das relações com as organizações auditadas no contexto da responsabilidade dos auditores perante o público.

Ao aplicar as Normas de Auditorias, os auditores são responsáveis pelo uso do seu julgamento profissional ao estabelecer o escopo e o método de trabalho, ao determinar os testes e procedimentos que se aplicarão na condução dos trabalhos e apresentação dos resultados. Os auditores precisam manter sua integridade e objetividade ao realizar seu trabalho de tomar decisões consistentes com o amplo interesse público envolvido no programa ou atividade sob revisão. Ao apresentar os resultados do seu trabalho, os auditores devem revelar todos os fatos materiais ou significativos que conheçam, os quais, se não forem revelados, poderão confundir os usuários interessados, distorcer os resultados ou ocultar práticas impróprias ou ilegais.

Os auditores têm a responsabilidade de ajudar a Administração e outros usuários dos relatórios a entenderem a amplitude de suas responsabilidades segundo as Normas de auditorias ou certificações exigidas pelas leis ou regulamentos. Para que os dirigentes e outros usuários dos relatórios entendam os objetivos, prazos e necessidades de informação de um trabalho, os auditores, durante a etapa de planejamento da auditoria ou da certificação, devem informar às partes relacionadas acerca do planejamento, execução e apresentação dos resultados dos trabalhos.

Entende-se como outros usuários dos relatórios os dirigentes do organismo auditado, o comitê de auditoria, a diretoria ou outro ente supervisor da auditoria, a Administração ou os auditores das instituições de financiamento e as pessoas que contrataram ou solicitaram os trabalhos da auditoria.

As organizações de auditoria também têm a responsabilidade de assegurar que:

- I. Se mantenha a independência e objetividade em todas as fases dos trabalhos;
- II. Se utilize julgamento profissional ao se planejar e realizar o trabalho e apresentar os resultados;
- III. O trabalho seja realizado por pessoal profissionalmente competente, que coletivamente tenha a qualificação e os conhecimentos necessários; e
- IV. Se realize, periodicamente, uma revisão independente por outros auditores (*peer review*), que emitirão opinião sobre se o sistema de controle de qualidade da organização de auditoria está projetado e proporciona segurança razoável de aderência às normas profissionais.

Ainda que a Administração seja responsável por responder aos achados e recomendações da certificação e da auditoria, e por acompanhar as soluções, as organizações de auditoria devem estabelecer normas e procedimentos de acompanhamento para determinar se os auditados observaram os achados e atenderam

às recomendações anteriores e se estes estarão sendo levados em conta no planejamento de futuros trabalhos de auditoria.

5. Processos de apresentação do trabalho de auditoria

5.1 Auditoria como um projeto

Um projeto de auditoria é a representação de um processo de trabalho por meio de um diagrama contendo a seqüência dos passos necessários à consecução de determinada atividade.

PROJETO é uma idéia que se forma de executar ou realizar algo no futuro, plano, intento, desígnio; é um empreendimento a ser realizado dentro de determinado esquema:

PROCESSO é a maneira pela qual se realiza uma operação, um projeto.

O processo de apresentação da auditoria fornece uma representação gráfica das operações sob análise, evidenciando a seqüência de atividades, os agentes envolvidos, os prazos e o fluxo de documentos em uma organização ou área. Isso permite à equipe de auditoria, em conjunto com gerentes e técnicos envolvidos, identificar mais facilmente oportunidades para a racionalização e o aperfeiçoamento dos processos de trabalho em uma organização.

Um projeto pode representar diversas situações, que serão diagramadas para facilitar o entendimento e o controle da auditoria, normalmente destacando os seguintes itens:

- ✓ O que se quer da auditoria;
- ✓ Como o processo deve ser realizado, de acordo com as normas e procedimentos internos, caso estes estejam documentados;
- ✓ Como o processo está sendo realizado;
- ✓ Qual a forma recomendada de realizar o processo;
- ✓ Quais os riscos do processo;
- ✓ Quais os documentos finais a serem emitidos;

É importante entender que mesmo que o processo analisado esteja regulamentado por norma interna específica, a equipe de auditoria pode propor alterações visando ao seu aperfeiçoamento, caso considere adequado. Não devemos esquecer que um dos impactos positivos do trabalho de auditoria de natureza operacional é o aperfeiçoamento de normas e procedimentos do objeto auditado.

O diagrama do mapa de processo pode ter diversos graus de detalhamento, segundo o propósito para o qual é elaborado. Em geral, as informações essenciais são:

- ✓ Descrição das atividades;
- ✓ Pontos de tomada de decisão;
- ✓ Movimentos de informação e de documentos;
- ✓ Pontos de controle;
- ✓ Prazos;
- ✓ Documentos e relações entre as diversas etapas do processo.

Dependendo do escopo do trabalho de auditoria, o mapa de processo pode apresentar, ainda, relativamente a cada tarefa ou atividade, informações detalhadas sobre:

- ✓ custo;
- ✓ tempo de execução;
- ✓ tempo decorrido entre uma e outra;
- ✓ superposição;
- ✓ volume e frequência das transações;
- ✓ força de trabalho necessária (homem/hora);
- ✓ habilidades necessárias para execução;
- ✓ opinião dos clientes / usuários;
- ✓ impacto tecnológico;
- ✓ impacto de mudanças em outros departamentos;
- ✓ limitações externas (por exemplo, limitações orçamentárias).

O objetivo de um roteiro é definir os padrões gerais. A utilização dos padrões pelas equipes de auditoria e pelos dirigentes possibilitará a verificação de eventuais necessidades de aprimoramento ou melhorias nos processos de auditoria futuros.

Um projeto de auditoria completo abrange no mínimo os seguintes tópicos:

- 1)Planejamento;
 - I. Informações pré-auditoriais;
 - II. Avaliação do controle interno da auditada;
 - III. Análise das áreas de risco de auditoria;
 - IV. Elaboração do planejamento – matriz de planejamento

2)Planejamento;

- I. Informações pré-auditoriais;
- II. Avaliação do controle interno da auditada;
- III. Análise das áreas de risco de auditoria;
- IV. Elaboração do planejamento – matriz de planejamento

3)Execução;

- I. Elaboração do programa de auditoria – matriz de procedimentos;
- II. Aplicação dos procedimentos de auditoria;
- III. Compilação dos papéis de trabalho;
- IV. Avaliação da relevância dos achados de auditoria;
- V. Testes de eventos subseqüentes;

4)Comunicação dos resultados.

- I. Emissão do relatório de constatações
- II. Emissão do relatório final
- III. Emissão do parecer final

A Matriz de Planejamento e a Matriz de Procedimentos são instrumentos para a consecução do objetivo da auditoria, sendo passíveis de mudanças durante a realização dos trabalhos, caso ocorram situações inesperadas. Eventuais alterações na Matriz de Planejamento implicarão mudanças na Matriz de Procedimentos. A inclusão de novos procedimentos pode não implicar mudanças na Matriz de Planejamento.

5.2 Comunicação dos resultados

O Relatório da auditoria deverá ser realizado após a apresentação do último relatório do gestor. Para a obtenção de melhores resultados, recomenda-se que a elaboração do relatório seja precedida de verificação *in loco* realizada mediante fiscalização na modalidade acompanhamento.

Os principais objetivos do relatório são:

- a) demonstrar, analiticamente, o benefício efetivo decorrente da implementação das recomendações;
- b) avaliar o custo/benefício da auditoria;
- c) reunir informações para subsidiar a elaboração de relatório consolidado do impacto das auditorias de natureza operacional realizadas pelo TCU, a ser enviado oportunamente aos interessados, em especial ao Congresso Nacional.

O Relatório conterá os seguintes itens:

a) **Sumário** - enumeração das principais divisões, seções e outras partes do documento, na mesma ordem em que a matéria nele se sucede;

b) **Introdução** - devem figurar nesse item os antecedentes do trabalho e as características da auditoria, tais como:

- Decisão que determinou a realização da auditoria.
- Objetivos da auditoria.
- Principais constatações da equipe de auditoria.
- Histórico resumido acerca das atividades desenvolvidas durante o monitoramento, especialmente sobre as avaliações dos relatórios sobre o plano de ação.
- Equipe designada para a avaliação do impacto.
- Cronograma de realização das atividades de verificação do impacto (planejamento, execução, elaboração do relatório).

c) **Análise da implementação das recomendações** - nesse item, apresentam-se, para cada recomendação, o grau de implementação e o impacto decorrente das ações. Se o número de recomendações for muito grande, recomenda-se, destacar as principais e analisar as restantes em conjunto.

Sempre que possível, a equipe deve quantificar os impactos resultantes da implementação das recomendações, especificando os cálculos desenvolvidos para a apuração dos benefícios alcançados, sejam eles financeiros ou não. Em qualquer caso, os valores finais e a forma de mensuração devem ser apresentados ao gestor para validação.

c.1) Normalmente, uma das recomendações propõe a construção de indicadores de desempenho. O relatório deverá registrar a situação desses indicadores: se foram implantados, se são acompanhados, se são utilizados gerencialmente e como essa utilização tem influenciado no desempenho do órgão ou do programa auditado. A evolução dos indicadores de desempenho, acompanhada ao longo dos monitoramentos anteriores, deverá ser apresentada preferencialmente de forma gráfica, destacando-se melhorias de desempenho que podem ser atribuídas à implementação das recomendações do Tribunal.

d) **Aspectos orçamentários e financeiros** - se o objeto da auditoria for um programa/ação de governo, deve-se apresentar e analisar informações sobre a execução financeira e orçamentária do programa ao longo de período razoável, que abranja o exercício de realização da auditoria e o da avaliação de seu impacto. Essa análise visa estabelecer uma relação entre o desempenho do programa, os recursos orçamentários disponíveis e a execução financeira efetiva. Os dados necessários para a elaboração desse item podem ser obtidos no SIAFI, ou solicitados ao gestor.

e) **Avaliação de custo/benefício** - se a implementação das recomendações gerar impacto quantificável, analisar a relação custo/benefício obtida com a realização da auditoria. O custo da auditoria é um dos elementos que a equipe deve apresentar em documento próprio nos autos que tratam da auditoria de natureza operacional.

f) **Comentários dos gestores** - a fim de permitir que os gestores possam agregar comentários e sugestões que julguem pertinentes sobre as constatações da equipe, é recomendável enviar-lhes versão preliminar do relatório de impacto. Os comentários

podem ser colhidos em reunião “de encerramento” com o Grupo de Contato ou por escrito, mediante diligência. De qualquer modo, recomenda-se a realização de reunião com o Grupo para apresentação dos resultados da avaliação de impacto, prática que tem se mostrado valiosa, inclusive para a formulação da proposta de encaminhamento do relatório de impacto. Se houver concordância por parte do gestor, os comentários apresentados servirão para validar a quantificação de benefícios e as conclusões apresentadas pela equipe. Se houver discordâncias, elas deverão ser registradas no relatório e analisadas pela equipe.

g) **Conclusão** - esse item conterá quadros indicando a situação de implementação das recomendações do Tribunal, conforme exemplo a seguir, e resumo dos principais impactos identificados, classificados de acordo com o item 2.4 deste roteiro. As determinações dirigidas à secretaria do Tribunal não devem integrar os mencionados quadros e, portanto, não devem ser consideradas no cálculo do percentual de implementação (ex.: enviar cópias da Decisão, converter os autos em acompanhamento, publicar o relatório na publicação Auditorias do Tribunal de Contas da União).

5.3 Monitoramento

Consiste em acompanhar as providências tomadas no âmbito do órgão ou programa auditado em resposta às recomendações exaradas pelo Tribunal, interagindo com os gestores responsáveis, de forma a maximizar a probabilidade de que essas recomendações sejam adequadamente adotadas.

Além de acompanhar a evolução do desempenho das entidades auditadas, o monitoramento permite a retroalimentação do sistema, na medida em que fornece aos gestores o feedback de que necessitam para verificar se as ações que vêm adotando têm contribuído para o alcance dos resultados desejados.

O primeiro passo para a realização das atividades de monitoramento é a criação, para cada auditoria, de grupo de contato, integrado por servidores do TCU, dos órgãos auditados e da Secretaria Federal de Controle Interno. É importante que pelo menos um dos representantes do Tribunal no grupo de contato tenha participado da execução da auditoria.

Em seguida à apreciação da auditoria pelo Tribunal, a Secretaria responsável pelo monitoramento deverá contatar o gestor do órgão ou programa auditado e agendar a primeira reunião do grupo de contato, bem como definir, com o gestor, os componentes desse grupo.

Na primeira reunião, serão tratados os seguintes assuntos:

- Recomendações constantes da Decisão do TCU;
- Apresentação da proposta de monitoramento;
- Identificação de recomendações-chave;
- Elaboração do plano de ação;
- Eventuais sugestões do auditado.

As demais reuniões do grupo de contato ocorrerão de acordo com as necessidades identificadas pela Secex ou pelos órgãos auditados. Sempre que possível, as reuniões do grupo de contato devem realizar-se no órgão auditado, para maior comodidade dos participantes que não são servidores do Tribunal.

A formação do grupo de contato é especialmente recomendável quando a implementação das recomendações for mais complexa, demandar tempo mais longo de acompanhamento, envolver unidades de ministérios diferentes ou quando for percebida alguma resistência por parte do auditado.

Mesmo quando não for criado o grupo de contato, recomenda-se que seja promovida reunião com representantes dos escalões responsáveis pela adoção das providências necessárias (agentes com poder de decisão) para discussão dos pontos listados.

Com o objetivo de facilitar o acompanhamento da implementação das recomendações e a evolução dos indicadores de desempenho definidos, Decisões do TCU sobre auditorias de natureza operacional no âmbito do Projeto de Cooperação com o Reino Unido já vêm recomendando a criação de grupos de contato, prática que tende a ser generalizada. Cabe ainda destacar que os gestores têm acatado esta recomendação, o que representa o reconhecimento da importância dessa medida por parte do responsável pelo órgão ou programa auditado.

6. Metodologias e habilidades em auditoria governamental

Trata-se de uma esquematização das informações relevantes do planejamento de uma auditoria. A metodologia inclui a matriz e o planejamento e tem por objetivo auxiliar na elaboração conceitual do trabalho e a orientação da equipe na fase de execução. É uma ferramenta de auditoria que torna o planejamento mais sistemático e dirigido, facilitando a comunicação de decisões sobre metodologia entre a equipe e os superiores hierárquicos e auxiliando na condução dos trabalhos de campo.

Os seguintes elementos são importantes em qualquer metodologia de trabalho auditorial:

- ✓ Questões de auditoria;
- ✓ Informações requeridas;
- ✓ Fontes de informação;
- ✓ Estratégias metodológicas;
- ✓ Métodos de coleta de dados;
- ✓ Métodos de análise de dados;
- ✓ Limitações;
- ✓ O que a análise vai permitir dizer.

Embora os itens da matriz de planejamento sejam apresentados sequencialmente, a definição das questões de auditoria e a escolha das estratégias metodológicas apropriadas acontecem simultaneamente, confrontando-se cada questão com as possíveis estratégias metodológicas.

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

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

Nesse sentido, a adequada formulação das questões de auditoria é fundamental para o sucesso da auditoria de desempenho operacional ou da avaliação de programa, 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.

Na elaboração das questões de auditoria deve-se levar em conta os seguintes aspectos:

- ✓ Clareza e especificidade;
- ✓ Uso de termos que possam ser definidos e mensurados;
- ✓ Viabilidade investigativa (possibilidade de ser respondida);
- ✓ Articulação e coerência (o conjunto das questões elaboradas deve ser capaz de esclarecer problema de auditoria previamente identificado).

O tipo de questão a ser formulada terá uma relação direta com a natureza da resposta e o tipo de informação que constará do relatório, podendo ser de três tipos.

a) Questões descritivas:

São questões do tipo “Quem?” “Onde?” “Quando?” “O quê?”. São formuladas de maneira a fornecer informações relevantes sobre o objeto da auditoria e, em grande parte, devem ser respondidas durante a fase de levantamento de auditoria. Exemplo de questão descritiva: “Como funciona o programa?”.

b) Questões normativas:

São aquelas que tratam de comparações entre o desempenho atual e aquele estabelecido em norma, padrão ou meta, tanto de caráter qualitativo quanto quantitativo. Abordam o que deveria ser e usualmente são perguntas do tipo: “O programa tem alcançado as metas previstas?”.

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

Geralmente as questões avaliativas referem-se à efetividade de um programa e vão além das questões descritivas e normativas – “As metas foram atingidas?” “Quantas pessoas foram atendidas pelo programa?” – para enfatizar o que teria ocorrido caso o programa ou a atividade não tivesse sido executada. Em outras palavras, uma questão avaliativa quer saber que diferença, caso tenha havido alguma, 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 de causa-e-efeito ou de impacto: “Os efeitos observados podem ser atribuídos ao programa?”

As fontes de informação podem ser primárias ou secundárias. As fontes primárias são aquelas nas quais a equipe tem controle sobre a forma de coleta dos dados. Por exemplo, entrevistas realizadas diretamente com os beneficiários de um programa ou registros e anotações originários de uma visita da equipe às instalações de um projeto.

As fontes secundárias são aquelas coletadas e sistematizadas por outros, como, por exemplo registros administrativos, em papel ou em meio magnético; estudos e pesquisas existentes; legislação, normas ou procedimentos; documentos oficiais, como memorandos, ofícios, etc.

Neste ponto da elaboração do projeto de auditoria de desempenho operacional/avaliação de programa, a equipe de auditoria deve especificar a estratégia metodológica a ser adotada, ou seja, os métodos de investigação requeridos pelas questões ou subquestões formuladas.

É importante considerar que a estratégia metodológica está diretamente relacionada com a qualidade técnica das evidências que podem ser obtidas, o que, por sua vez, influirá na confiabilidade das conclusões do trabalho.

Qualquer que seja a estratégia metodológica a ser adotada, cada questão de auditoria deve ser analisada segundo os quatro elementos que consubstanciam as conclusões ou achados de auditoria: **critério, condição, causa e efeito**.

a) Critério: O padrão ou indicador usado para determinar se o programa atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado. O critério provê o contexto para se compreender os resultados da auditoria. A equipe, sempre que for possível, deve incluir no projeto de auditoria de desempenho operacional os critérios a serem adotados. Ademais, ao selecionar os critérios, a equipe deve cuidar para que sejam razoáveis, factíveis e adequados à matéria sob exame. Alguns exemplos de critérios:

- ✓ Objetivos ou metas fixados por lei, por regulamento ou pela administração;
- ✓ Normas ou padrões estabelecidos;
- ✓ Opiniões de especialistas;
- ✓ Desempenho anterior;
- ✓ Desempenho de instituições similares, nacionais ou estrangeiras.

b) Condição: A situação existente, identificada e documentada durante os trabalhos.

c) Causa: As razões do mau ou bom desempenho observado.

d) Efeito: As reais conseqüências da diferença constatada pela auditoria entre condição e critério.

6.1 Técnicas de coletas de dados e pesquisa

Uma vez definida a estratégia metodológica a ser empregada, deve-se especificar na Matriz de Planejamento de Auditoria o método de coleta de dados que será adotado. Os métodos mais utilizados são:

- Entrevista, questionário enviado pelo correio;
- Observação direta;
- Utilização de dados secundários já existentes.

Ao se optar por um método de coleta de dados, deve-se considerar, primeiramente, a conveniência de que sejam utilizados instrumentos que obedeçam ou não a um padrão pré-elaborado (estruturado).

Entre as vantagens de um instrumento estruturado de coleta de dados, destacam-se as seguintes:

- I. Atinge um maior número de pessoas;
 - II. Possibilita a comparação das respostas;
 - III. Permite análise estatística;
 - IV. Possibilita a generalização das conclusões, no caso de amostras aleatórias.
- As desvantagens normalmente apontadas são:

- I. São demorados o desenvolvimento e o pré-teste;
- II. Requer conhecimento especializado;
- III. É difícil garantir o rigor das informações prestadas.

As **entrevistas estruturadas** permitem maior controle sobre a qualidade dos dados coletados quando comparadas aos questionários enviados pelo correio. O uso desse tipo de entrevista deve ser considerado caso se verifique ao menos uma das circunstâncias relacionadas a seguir

- ✓ O entrevistado deve ser identificado;
- ✓ O entrevistado apresenta baixo nível educacional;
- ✓ A reação do entrevistado deve ser observada;
- ✓ As perguntas abordam questões delicadas ou complexas que precisam ser esclarecidas;
- ✓ A ordem das perguntas deve ser controlada.

A **observação direta**, por sua vez, é um método bastante empregado em investigação científica, principalmente em estudos antropológicos. Fonte valiosa de informações tanto em auditoria de desempenho operacional, como em avaliação de programa, esse método requer treinamento e preparação específica em, por exemplo, técnicas de anotação de campo, bem como capacidade de concentração e percepção seletiva. O observador treinado deve ser capaz de conferir exatidão, validade e confiabilidade às informações coletadas.

A observação direta é muito empregada em avaliações de programa do tipo qualitativo, como estudos de caso. As vantagens desse método

- I. Permite ao observador compreender o contexto no qual se desenvolvem as atividades do programa;
- II. Permite que o observador use a abordagem indutiva (ao testemunhar os fatos, as impressões e opiniões do observador dependerão menos de percepções prévias sobre o programa);
- III. Permite que um observador treinado perceba aspectos que escapam aos participantes, rotineiramente envolvidos com o programa;
- IV. Pode captar aspectos do programa sobre os quais os participantes não desejam falar numa entrevista, por ser um tema delicado ou embaraçoso;
- V. Traz para a análise as percepções do próprio observador, que, ao serem confrontadas com as percepções dos entrevistados, fornecem uma visão mais completa do programa estudado;
- VI. Permite que o observador forme impressões que extrapolem o que é possível registrar, mesmo nas mais detalhadas anotações de campo, e que podem auxiliar na compreensão do programa e dos seus participantes.

Por fim, as estratégias metodológicas analisadas anteriormente trataram, quase sempre, da obtenção de dados novos pela equipe de auditoria. Uma vez que a coleta de dados é um procedimento caro e demorado, deve-se considerar a possibilidade de que sejam utilizados **dados já existentes**.

As fontes de dados disponíveis, sejam sistemas gerenciais existentes, sejam pesquisas realizadas anteriormente, devem ter sido identificados no levantamento de auditoria. Dependendo da questão a ser investigada, essas fontes podem prover material relevante e suficiente para o desenvolvimento dos trabalhos.

A utilização de dados já existentes requer cuidados especiais por parte da equipe de auditoria. Entre as questões a serem levantadas:

- ✓ Que tipo de dado está disponível?
- ✓ Ele se adapta à questão que se pretende investigar?
- ✓ Os dados estão completos e o período de abrangência é suficiente para a análise?
- ✓ De que forma o dado está armazenado?
- ✓ Quais as limitações relativas à forma dos dados e quais as dificuldades existentes para a sua obtenção?
- ✓ Que atividades de coleta são realizadas regularmente?
- ✓ Foi realizada coleta de dados com objetivo específico?
- ✓ Há outras fontes relevantes de dados para o tema a ser investigado?

É fundamental levar em conta que qualquer problema relativo à utilização de dados já existentes e às suas possíveis limitações deve constar como ressalva às conclusões finais do relatório de auditoria.

O relacionamento existente entre os métodos de coleta de dados tratados acima e as estratégias metodológicas consta do quadro mostrado a seguir.

7.2 Métodos de análises de dados estatísticos e analíticos

Entenda-se por método de análise de dados o modo como são organizados os dados coletados e as relações que se pretende estabelecer entre as variáveis selecionadas para responder às questões de auditoria. A descrição do método em questão é parte fundamental do projeto de auditoria de desempenho operacional/avaliação de programa e deve, portanto, constar da Matriz de Planejamento de Auditoria.

Geralmente, o método de análise de dados é um procedimento interativo, isto é, define-se uma primeira versão na fase de planejamento e, à medida que a auditoria progride, o método é refinado.

Os métodos utilizados para organizar as informações coletadas variam de acordo com os procedimentos adotados na coleta de dados.

No caso de questionários enviados pelo correio ou entrevistas estruturadas, pode-se gerar uma base de dados e dar tratamento estatístico às informações coletadas. Atualmente, com os recursos da informática, essas tarefas foram muito facilitadas, tanto em termos de cálculo, como em termos de representação gráfica.

No caso de entrevistas abertas, anotações de campo ou material impresso, como relatórios, estudos de caso ou pesquisas, a equipe depara-se com uma grande quantidade de informações, as quais devem ser sistematizadas para que seu conteúdo possa ser interpretado. Nessa situação, o método que deve ser adotado é a análise de conteúdo, que consiste em um conjunto de procedimentos empregados para organizar a informação em um formato padronizado, permitindo realizar inferências com base nas características do material escrito ou registrado.

A essência da análise de conteúdo é a especificação de categorias de análise, criadas a partir da identificação de temas, padrões ou variáveis relacionadas à questão de auditoria. A informação contida no texto é então organizada com base nas categorias preestabelecidas. Esse procedimento não segue um padrão rígido e depende da criatividade, intuição e experiência da equipe de auditoria para que seja identificado o que é relevante e significativo nas informações coletadas. Podem ser desenvolvidos formatos simples, para resumir informações ou contar a frequência de determinados itens de análise, ou complexos, para dar conta de tendências ou variações sutis nas informações coletadas.

Os requisitos mínimos para a criação de categorias passíveis de codificação estão relacionados abaixo:

- I. As categorias devem ser completas, de tal forma que todas as informações consideradas relevantes no material estudado possam ser classificadas nas categorias preestabelecidas;
- II. As categorias devem ser mutuamente exclusivas, ou seja, nenhum item de análise pode ser classificado em mais de uma categoria.

Embora a análise de conteúdo seja muito empregada em estudos de caráter qualitativo, como estudos de caso, pode-se codificar as categorias de análise e dar tratamento estatístico ao material coletado.

7. Tipos de auditoria

7.1 Auditoria de conformidade

É um Instrumento de fiscalização utilizado para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial.

Na auditoria de conformidade (cumprimento legal) deve-se verificar a observância das leis e regulamentos aplicáveis. O auditor deve planejar táticas e procedimentos capazes de garantir adequadamente a detecção de erros, irregularidades e atos ilegais que possam ter um efeito direto e significativo sobre os valores registrados nas demonstrações financeiras ou sobre os resultados das auditorias de regularidade. O auditor também deve estar atento a possíveis atos ilegais que possam ter um efeito indireto e significativo sobre as demonstrações financeiras ou sobre os resultados das auditorias de regularidade.

A auditoria de conformidade constitui uma parte essencial da auditoria pública. Um dos mais importantes objetivos que este tipo de auditoria atribui é o de assegurar, por todos os meios à sua disposição, a integridade e a validade do orçamento e das contas públicas. Isto faz com que os destinatários dos relatórios de auditoria tenham certeza quanto ao volume e crescimento das obrigações do governo. Para atingir este objetivo, os auditores examinam as contas e demonstrações financeiras da administração pública com o intuito de garantir que todas as operações tenham sido corretamente contraídas, concluídas, autorizadas, liquidadas e registradas. A ausência de irregularidades resulta geralmente na concessão de quitação das contas.

A auditoria de conformidade/regularidade consiste na análise dos aspectos constitucionais e legais, das demonstrações contábeis e dos aspectos relativos à área econômico-financeira. Tem como objetivo a verificação do cumprimento das disposições constitucionais e legais que regem a administração pública, notadamente no que tange à obediência aos princípios constitucionais da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da economicidade e da publicidade.

Também realiza o exame das operações e transações de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, com o objetivo de avaliar se os demonstrativos da entidade auditada representam adequadamente sua situação financeira e patrimonial, bem como os resultados de suas operações e seus efetivos fluxos de caixa. Da mesma forma, é verificada a adequação das demonstrações contábeis aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como o atendimento às leis, normas e regulamentos, aplicáveis juntamente com os aspectos de moralidade e legitimidade dos atos administrativos. Podem, ainda, incluir auditorias de demonstrações contábeis preparadas em conformidade com algumas das várias escolas de contabilidade e discutidas nos dispositivos legais aplicáveis à auditoria .

7.2 Auditoria Operacional

A Auditoria Operacional e de Desempenho acompanha e avalia a ação governamental, compreendendo a implementação de programas, a execução de projetos e atividades, a gestão de sistemas e a administração de órgãos e entidades, tendo em vista a utilização econômica dos recursos públicos, a eficiente geração de bens e serviços, o cumprimento das metas programadas e o efetivo resultado das políticas governamentais. Abrange, além dos aspectos operacionais propriamente ditos, a avaliação de programas governamentais e todos os aspectos relativos ao que se denomina “otimização de recursos”.

Na terminologia adotada pelo Tribunal de Contas da União - TCU, corresponde à “Auditoria de Natureza Operacional”, subdividindo-se em “Auditoria de Desempenho Operacional” e em “Avaliação de Programas”.

Na terminologia do INTOSAI se denomina Auditoria Operacional e de Desempenho é classificado como “Auditoria de Otimização de Recursos”. A auditoria de “Otimização de Recursos” ficou consagrada, no Brasil, com a terminologia de “Auditoria Operacional”.

Na Auditoria do tipo, ou natureza, Operacional e de Desempenho é examinada a ação governamental, através de entidades, órgãos e programas, quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia, bem como quanto à efetividade dos programas e projetos governamentais.

Com esse objetivo, são realizadas as seguintes verificações:

- a) se os objetivos e metas da entidade, órgão ou programa estão de acordo com a missão institucional do(s) executor(es);
- b) se, para a elaboração dos objetivos, foi feita a identificação do público-alvo e sua distribuição geográfica;
- c) se as metas estabelecidas foram devidamente quantificadas;
- d) a adequação da estrutura organizacional aos objetivos do órgão ou entidade;
- e) se ocorre superposição de programas ou atividades entre os diversos órgãos ou entidades da administração pública;
- f) a disponibilidade orçamentária e financeira do órgão ou entidade em relação ao programa examinado;
- g) a existência de rotinas e procedimentos de trabalho documentados e atualizados;
- h) a análise das fases de execução, previstas e realizadas, evidenciando as possíveis distorções;
- i) o uso adequado dos recursos humanos, instalações e equipamentos voltados para a produção e prestação de bens e serviços na proporção, qualidade e prazos requeridos;
- j) a adequação das aquisições no que se refere aos prazos, à quantidade, ao tipo, à qualidade e aos preços;
- l) a existência de sistemas de controle adequados, destinados a monitorar, com base em indicadores de desempenho válidos e confiáveis, aspectos ligados à economicidade e à eficiência;
- m) se, nos relatórios disponíveis, constam informações sobre o desempenho e as fases de execução dos programas ou das atividades operacionais do órgão ou entidade;
- n) a identificação dos resultados alcançados pelo órgão, entidade ou programa mediante indicadores de desempenho previamente definidos;

- o) se os indicadores são suficientes e adequados para medir o cumprimento das metas quanto aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade;
- p) a existência de algum tipo de avaliação ou opinião externa acerca do programa ou da atividade operacional implementados.

7.3 Auditoria das demonstrações contábeis

A auditoria independente das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação com que estas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica no que for pertinente.

Normas de Auditoria Independente definem que o auditor deve obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas, abrangendo os seguintes aspectos:

- Se as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com práticas contábeis adequadas e condizentes com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.
- Se as demonstrações contábeis atendem aos principais requisitos legais, regulamentares e societários.
- Se o conjunto das informações apresentadas pelas demonstrações contábeis é condizente com o conhecimento do auditor sobre os negócios e as práticas operacionais da entidade.
- Se há apropriada divulgação de todos os assuntos relevantes para uma adequada apresentação das demonstrações contábeis.

O parecer dos auditores independentes é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis quanto ao adequado atendimento, ou não, a todos os aspectos relevantes.

8. Atividades de estudos da auditoria

O auditor ao executar uma auditoria deverá planejar seu trabalho, estudando como irá realizar a auditoria, este estudo tem por objetivos:

- a) compatibilizar o universo a ser fiscalizado com os recursos humanos disponíveis, de forma a possibilitar a maior eficácia nas auditorias;
- b) conciliar os períodos de treinamento dos recursos humanos com os períodos de auditoria *in loco* (visitas às unidades auditadas);
- c) prever os recursos humanos e materiais necessários para a realização das auditorias.

No Plano de Auditoria deverão estar previstos os períodos específicos para a realização das auditorias de conformidade/regularidade em cada unidade auditada e, se for o caso, as auditorias operacionais e de desempenho a serem realizadas no mesmo período.

Para o dimensionamento do tempo de auditoria a ser dedicado às unidades auditadas, deverão ser considerados:

- a) a magnitude das operações e dos recursos financeiros, humanos e materiais envolvidos;
- b) as áreas potencialmente antieconômicas ou ineficientes;
- c) denúncias, notícias veiculadas pelos meios de comunicação e outras evidências de situações adversas, potenciais ou suspeitas, em razão de trabalhos anteriores;
- d) relatórios de atividades e de acompanhamento de programas de governo, pareceres de auditoria interna e externa, processos administrativos e sindicâncias;
- e) conhecimento acerca da efetividade do controle interno e do grau de confiabilidade da auditoria interna, quando houver;
- f) situação do sistema contábil e dos sistemas administrativos/organizacionais;
- g) outros fatores especiais, como, por exemplo, estabelecimento de novos programas.

9. Atividades para detecção de fraudes

De acordo com o tipo de auditoria o profissional deverá aplicar seus procedimentos a fim de atender o objetivo do trabalho executado; tem-se por orientação normativa que o auditor não executa seu trabalho buscando encontrar fraudes ou erros, mas deverá estar atento para a possibilidade deles existirem.

As atividades do auditor devem estar direcionadas para a confirmação do que está sendo auditado, neste processo de confirmação as não conformidades irão aparecer.

Para planejar as atividades de detecção de fraudes o auditor deverá ter um conhecimento profundo das atividades pertinentes à entidade auditada, elaborar seu planejamento visando a profundidade necessária para o atingimento do seu objetivo, relacionando os procedimentos necessários.

Conceitualmente fraude é um ato intencional, na qual o envolvido busca manipular informações ou omitir dados nos registros ou demonstrações, o auditor neste processo de confirmação deverá utilizar os procedimentos necessários para obtenção de evidências necessárias para o embasamento da sua opinião final.

Apesar de não ser o objetivo primordial das atividades do auditor a busca de fraudes ou erros, o profissional deve estar consciente da probabilidade de, no decorrer dos exames, defrontar-se com tais ocorrências. Compete-lhe assim, prestar especial atenção às transações ou situações que apresentem indícios de irregularidades e, quando obtida evidências, comunicar o fato aos dirigentes para adoção das medidas corretivas cabíveis. A aplicação dos procedimentos especificados na programa de auditoria não garante necessariamente, a detecção de toda impropriedade.

A Apuração de impropriedades exige do auditor extrema prudência e profissionalismo. Ao verificar a ocorrência de irregularidades, o auditor deve levar o assunto, por escrito, ao conhecimento do dirigente da entidade examinada, solicitando os esclarecimentos e justificativas pertinentes.

Para detectar alguma irregularidade nos processos auditados o profissional deverá aplicar os procedimentos necessários para cada situação, as técnicas para a detecção de fraudes são as seguintes:

Técnicas de auditoria – Formas ou maneiras utilizadas na aplicação dos **procedimentos** de auditoria com vistas à obtenção de diferentes tipos de **evidências** ou ao tratamento de informações. As **técnicas** mais usualmente utilizadas são:

- Exame documental – uma das técnicas mais utilizadas no âmbito do setor público, sendo muitas vezes, por falta de conhecimento daqueles que executam o trabalho, confundida com a própria auditoria; no exame documental, a equipe deverá observar se as transações realizadas estão devidamente documentadas, se a documentação que suporta a operação contém indícios de inidoneidade, se a transação e a documentação suporte foram por pessoas responsáveis e se a operação realizada é adequada em função das atividades do órgão/entidade;
- Inspeção física – constatação “*in loco*”, que deverá fornecer à equipe a certeza da existência, ou não, do objeto ou item verificado;
- Conferência de cálculos – objetiva a conferência das operações que envolvam cálculos; na aplicação da técnica, a equipe não deve se limitar a conferir os cálculos realizados por terceiros, fazendo-se necessária a efetivação de cálculos próprios, que serão comparados, ao final, com aqueles apresentados pelo auditado;
- Observação – consiste em olhar como um determinado processo ou procedimento está sendo executado por outros;
- Entrevista – consiste na elaboração de perguntas objetivando a obtenção de respostas para quesitos previamente definidos;
- Circularização – consiste na confirmação, junto a terceiros, de fatos alegados pela entidade; no planejamento dos trabalhos, a equipe deve considerar as partes externas que podem ser circularizadas e os objetivos de auditoria que poderão ser satisfeitos pela circularização;
- Conciliações – objetiva verificar a compatibilidade entre o saldo das contas sintéticas com aqueles das contas analíticas, ou ainda o confronto dos registros mantidos pela entidade com elementos recebidos de fontes externas;
- Análise de contas contábeis – objetiva examinar as transações que geraram lançamentos em determinada conta contábil; essa técnica parte dos lançamentos contábeis para a identificação dos fatos e documentos que o suportam; as contas são selecionadas em função do objetivo geral e da sensibilidade da equipe;

- Revisão analítica – objetiva verificar o comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situações ou tendências atípicas. Na aplicação dos procedimentos de revisão analítica, o auditor deve considerar:
- ✓ O objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis;
 - ✓ A natureza do órgão/entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores;
 - ✓ A disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.

10. Dicionário de termos técnicos – TCU

Achado de auditoria - Qualquer fato significativo, digno de relato pelo auditor, constituído de quatro atributos: **situação encontrada**, **critério**, **causa** e **efeito**. Decorre da comparação da **situação encontrada** com o **critério de auditoria** e deve ser devidamente comprovado por **evidências** juntadas ao relatório. O **achado de auditoria** pode ser negativo (quando revela impropriedade ou irregularidade) ou positivo (quando aponta boas práticas de gestão).

Área de auditoria – Qualquer tema para o qual se justifique a adoção de **procedimentos de auditoria** padronizados. Exemplos de **áreas de auditoria**: licitações, obras, pessoal, convênios, tecnologia da informação – TI etc.

Auditoria de conformidade – Instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial.

Benefício da auditoria – Todo débito, multa, economia, ganho ou melhoria decorrente da atuação do Tribunal, bem como a expectativa de controle gerada pelas ações do TCU.. O benefício pode ser:

- estimado: benefício esperado em função de proposta formulada pela Unidade Técnico-Executiva mas ainda não apreciada pelo Tribunal;
- potencial: benefício relativo a item de deliberação do Tribunal cujo cumprimento ainda não foi verificado;
- efetivo: benefício decorrente do cumprimento de deliberação ou antecipado no âmbito administrativo em razão de processo em andamento no TCU.

A sistemática de quantificação e registro dos benefícios das ações de controle externo está disciplinada na Portaria-TCU nº 59, de 30 de janeiro de 2004.

Causas do achado de auditoria - Atos, fatos, comportamentos ou omissões que contribuíram significativamente para a divergência entre a **situação encontrada** e o **critério**. As **causas** do **achado** negativo conduzem a equipe a identificar os responsáveis pelo ocorrido.

Coordenador - Membro da equipe de auditoria a quem compete, por força de designação expressa na **Portaria de Fiscalização**, liderar a equipe e representá-la perante o auditado.

Controles Internos – Conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Critério de auditoria - Legislação, norma, jurisprudência ou entendimento doutrinário, que a equipe de auditoria compara com a **situação encontrada**. Reflete como deveria ser a gestão.

Custo da auditoria - Soma dos recursos despendidos pelo TCU na auditoria, incluindo a remuneração bruta da equipe em todas as fases da auditoria, as diárias e passagens, as indenizações e restituições, os suprimentos de fundos e outras despesas de qualquer ordem.

Efeitos do achado de auditoria - Conseqüências para o **órgão/entidade**, para o erário ou para a sociedade, resultantes da divergência entre a **situação encontrada** e o **critério**. Os **efeitos do achado** indicam a sua gravidade ou ainda eventuais benefícios no caso de **achados** positivos. São subdivididos em duas classes: os **efeitos reais**, ou seja, aqueles efetivamente verificados, e os **efeitos potenciais** (riscos), aqueles que podem ou não se concretizar (ACÓRDÃO nº 1.292/2003 – P).

Elaboração do relatório - Fase da auditoria na qual a equipe escreve o relatório, com base nos **papéis de trabalho** utilizados, obtidos e desenvolvidos nas fases anteriores.

Esclarecimentos dos responsáveis – Justificativas apresentadas por escrito, como resposta aos **ofícios de requisição**, pelos responsáveis do **órgão/entidade** acerca dos **indícios** investigados pela equipe de auditoria.

Escopo da auditoria – Profundidade e amplitude do trabalho para alcançar o **objetivo da auditoria**. É definido em função do tempo e dos recursos humanos e materiais disponíveis.

Evidências – Informações obtidas durante a auditoria no intuito de documentar os **achados** e de respaldar as opiniões e conclusões da equipe, podendo ser classificadas como físicas, orais, documentais e analíticas.

Execução - Fase da auditoria na qual a equipe utiliza as **técnicas** previstas na **Matriz de Planejamento** e verifica os itens da **Matriz de Procedimentos** em busca de **achados de auditoria**.

Extrato de entrevista – **Papel de trabalho** onde se registra somente o trecho da resposta do entrevistado que interessa ao desenvolvimento do **achado**. Pode conter, também, referências a **evidências** que corroborem o **achado** e deve ser assinado pelo entrevistado.

Indícios - Discordância entre a **situação encontrada** e o **critério**, que ainda não foi devidamente investigada, nem está suficientemente suportado por **evidências** a ponto de caracterizar-se como **achado de auditoria**. Uma vez encontradas evidências que transformam o indício em **achado**, este deve ser incluído no relatório.

Levantamento – Instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para:

- conhecer a organização e o funcionamento dos órgãos e entidades da administração direta, indireta ou fundacional dos Poderes da União, incluindo os fundos e demais instituições que lhe sejam jurisdicionadas, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais no que se refere aos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais;
- identificar objetos e instrumentos de fiscalização; e
- avaliar a viabilidade de realização de fiscalizações.

Matriz de Achados - Documento que estrutura o desenvolvimento dos **achados**, explicitando, para cada um, a **situação encontrada**, o **critério** adotado, as **causas**, os **efeitos**, as **evidências**, as propostas de encaminhamento e os benefícios estimados.

Matriz de Planejamento - Documento que relaciona, a partir do enunciado do **objetivo da auditoria**, as diversas **questões de auditoria** e, para responder a cada uma, quais as informações requeridas, as fontes de informações, as **técnicas de auditoria**, as limitações e os possíveis achados.

Matriz de Procedimentos - Documento que contém, para cada questão de auditoria, os itens de verificação e a serem aplicados durante a **execução** da auditoria, além da indicação do membro da equipe responsável pela verificação, do período em que os **procedimentos** deverão ser aplicados e da estimativa de **custo da auditoria**.

Matriz de Responsabilização - Documento que permite a verificação da responsabilidade pelo **achado**. Apresenta, para cada **achado**, o nome e a função ou a razão social do responsável, a conduta por ele praticada, o nexo de causalidade entre a conduta e o **achado**, e a análise da culpabilidade.

Objetivo da auditoria - Declaração precisa daquilo que a auditoria pretende realizar e/ou da questão fundamental que deverá ser esclarecida.

Objeto da auditoria - Programa, atividade, projeto, processo ou sistema sujeito à fiscalização.

Ofício de apresentação – Documento remetido pelo titular da **Unidade Técnica Coordenadora** da auditoria ao dirigente do **órgão/entidade auditado** para apresentar os auditores designados e informar ou reiterar o **objetivo da auditoria**.

Ofício de comunicação de auditoria - Documento remetido pelo titular da **Unidade Técnica Coordenadora** ao dirigente do **órgão/entidade auditado** para comunicar, antecipadamente, a realização da auditoria, informar seu **objetivo**, a deliberação que a originou e a data provável para apresentação da equipe ao auditado, bem como solicitar a disponibilização dos documentos necessários à auditoria.

Ofício de requisição - Documento dirigido pelo **coordenador** da auditoria ao dirigente do **órgão/entidade auditado** para requisitar documentos, informações e/ou esclarecimentos necessários à **execução** da auditoria.

Órgão/entidade auditado - Pessoa jurídica de direito público ou privado, sujeita à jurisdição do TCU, em cujas dependências ou área de atuação desenvolve-se a auditoria.

Padrões de auditoria - Regras que devem ser observadas em relação ao **planejamento**, aos **procedimentos** e **técnicas** a serem utilizados na **execução** da auditoria, ao relatório e à qualidade da auditoria.

Papéis de trabalho – Documentação que constitui o suporte de todo o trabalho desenvolvido pelo auditor, contendo o registro de todas as informações utilizadas, das verificações a que procedeu e das conclusões a que chegou, independentemente da forma, do meio físico ou das características. Consideram-se **papéis de trabalho**, entre outros, planilhas, formulários, questionários preenchidos, fotografias e respectivos negativos, fitas de vídeo ou de áudio, arquivos magnéticos, ofícios, memorandos, portarias, cópias de contratos ou termos de convênio, **matrizes de planejamento, de procedimentos, de achados e de responsabilização**.

Planejamento - O planejamento é a função administrativa que determina antecipadamente quais são os objetivos que devem ser atingidos e como se deve fazer para alcançá-los. O planejamento define onde se pretende chegar, o que deve ser feito, quando, como e em que seqüência. É uma etapa fundamental para o sucesso da auditoria, sendo imprescindível que seja alocado o tempo adequado para sua realização. A tentativa de abreviar o tempo destinado ao planejamento muitas vezes redundam em problemas na execução da auditoria, que poderão provocar um acréscimo no tempo total de realização do trabalho, além de repercussões negativas em sua qualidade. A elaboração do programa de auditoria composto pela **Matriz de Planejamento** e pela **Matriz de Procedimentos** é o objetivo final da fase de planejamento.

Portaria de Fiscalização - Ato de designação da equipe de auditoria, onde são identificados o **coordenador**, os demais membros da equipe e o **supervisor**, além do **objetivo** dos trabalhos, os principais **órgãos/entidades auditados**, a deliberação que originou a auditoria, a fase de **planejamento** e, quando conhecidas, as fases de **execução** e de **elaboração do relatório**.

Portaria de Fiscalização – fase planejamento – Ato de designação da equipe de auditoria que contém os mesmos atributos da **Portaria de Fiscalização**, destinando-se exclusivamente para a fase de **planejamento** de auditorias cujo prazo total de duração estimado inicialmente seja superior a vinte dias úteis.

Portaria de Fiscalização – fases execução e relatório - Ato de designação da equipe de auditoria que sucede a **Portaria de Fiscalização – fase de planejamento** e define os fases de **execução** e **elaboração do relatório**, destinando-se a auditorias cujo prazo total de duração estimado inicialmente seja superior a vinte dias úteis.

Procedimentos – Itens de verificação incluídos na **Matriz de Procedimentos**, a serem executados durante a auditoria.

Procedimentos de Auditoria (PA) - Documento que contém as instruções gerais e os itens de verificação a serem utilizados em auditorias em **áreas** específicas. Na fase de **planejamento**, a equipe deve preencher a **Matriz de Procedimentos** utilizando como fonte principal os PA existentes, tendo em conta o **escopo da auditoria** e as **questões da Matriz de Planejamento**.

Questões de auditoria - Aspectos que compõem o **escopo da auditoria** e que devem ser investigados com vistas à satisfação do **objetivo**. São detalhadas na **Matriz de Planejamento**.

Reunião de apresentação - Reunião da equipe de auditoria com o dirigente do **órgão/entidade auditado**, ou representante por ele designado, na qual é entregue o **ofício de apresentação** e são informados os principais **critérios de auditoria** inicialmente selecionados durante o **planejamento**.

Reunião de encerramento - Reunião da equipe de auditoria com o dirigente do **órgão/entidade auditado**, ou representante por ele designado, ao final da fase de **execução**, na qual são apresentados os **achados de auditoria**.

Significância – Conceito que engloba os atributos de relevância, materialidade e risco.

Situação encontrada - Situação existente, identificada e documentada durante a fase de **execução** da auditoria.

Supervisão da auditoria - Requisito essencial na auditoria que implica orientação e controle para que se estabeleçam os **procedimentos** e **técnicas** a serem utilizados e o **objetivo** a ser atingido.

Supervisor - Diretor técnico ou titular de Unidade Técnica ou ainda seus respectivos substitutos legais, a quem compete realizar a **supervisão da auditoria**.

Unidade Técnica Coordenadora - Unidade Técnica à qual está vinculado o processo resultante do relatório de auditoria.

Visão Geral – Objetiva o conhecimento e a compreensão do **objeto** a ser auditado, bem como do ambiente organizacional em que este está inserido. Em geral, compreende as seguintes informações principais:

- descrição do **objeto** auditado, com as características necessárias à sua compreensão;
- legislação aplicável;
- objetivos institucionais do **órgão/entidade auditado**, quando for o caso;
- pontos críticos e deficiências no sistema de controle.